

TRIBUTACIÓN	ENTIDADES EXTRANJERAS E IMPUESTOS SOBRE LA RENTA: ¿QUIÉN ES EL CONTRIBUYENTE?	Núm. 60/2004
--------------------	--	-------------------------



FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

Universidad Autónoma de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **2.º Premio Estudios Financieros 2004** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA, doña Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ, don Diego MARÍN-BARNUEVO FABO y don José Antonio RODRÍGUEZ ONDARZA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

CUANDO una entidad extranjera invierte en otro Estado el primer problema que se plantea para la Administración de dicho Estado es determinar quién es el contribuyente: la propia entidad o sus socios. En este trabajo se analizan las distintas soluciones adoptadas por los Estados y, en particular, la que establece el ordenamiento español.

Sumario:

- I. Introducción: la determinación del contribuyente de las rentas obtenidas por entidades.
- II. Métodos utilizados en el panorama internacional para clasificar las entidades extranjeras.
 - A) Método de la no transparencia de todas las entidades extranjeras.
 - B) Método de la personalidad jurídica.
 - C) Método de la elección.
 - D) Método de la comparación.
 - E) Método de la lista.
 - F) Método del régimen tributario que sea aplicable a la entidad en el Estado de constitución.
- III. Método de clasificación de la legislación española.
- IV. Conclusión.

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «La incidencia de los convenios de doble imposición en el comercio internacional» (SEC2003-00696), financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia, cuyo investigador principal es el profesor Juan Manuel BARQUERO ESTEVAN.

I. INTRODUCCIÓN: LA DETERMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR ENTIDADES

La tributación de las sociedades y demás entidades jurídicas plantea diversos problemas de orden doctrinal. Entre ellos destaca de manera sobresaliente el siguiente: el reconocimiento o no de estas entidades como sujetos pasivos de un impuesto sobre la renta ¹.

Como ha señalado DEL ARCO, en la medida en que la personalidad jurídica de las mismas tenga unos perfiles vagos, por ejemplo, al no estar limitada la responsabilidad de los socios por los actos de la sociedad, puede originarse desde el punto de vista tributario lo que ha venido en llamarse una «transparencia fiscal» o «atribución de rentas» ². El beneficio social tributa, en estos casos, no en manos de la sociedad, sino a nivel de los socios. En este sentido, los contribuyentes de las rentas obtenidas por la entidad serían los propios socios. Estos tributarían por dichas rentas en el impuesto correspondiente ³.

Los criterios utilizados por los Estados para determinar cuándo se reconoce a una entidad como contribuyente de los impuestos que gravan la renta que obtiene no suelen coincidir. Es más, puede observarse que, a lo largo del tiempo, la legislación de un mismo Estado ha adoptado soluciones

¹ Vid. DEL ARCO RUETE, L., *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 325.

² DEL ARCO RUETE, L., *Doble imposición internacional...*, cit., pág. 325. La expresión «transparencia fiscal», a los efectos de este trabajo, debe asimilarse al régimen de atribución de rentas regulado en la legislación española. No debe confundirse con el régimen de transparencia fiscal vigente en nuestro ordenamiento hasta la entrada en vigor de 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. En el ámbito del Derecho tributario internacional, el término «transparencia» (*transparency*) se asimila al régimen español de atribución de rentas. Vid. OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, OECD, París, 1999, pág. 11 y PALAO TABOADA, C., «La aplicación de los convenios de doble imposición a las sociedades personalistas», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 209/210, 2000, pág. 59, nota 3.

³ En efecto, partiendo del ordenamiento tributario español, las rentas obtenidas por los socios personas físicas residentes en España tributarían en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Si el socio persona física no reside en España, las rentas obtenidas por la entidad tributarían, en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). Por otro lado, si el socio es una sociedad residente en España, el gravamen tendría lugar en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS). Finalmente, si dicha sociedad no es residente en España tributaría, en su caso, en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

diferentes respecto a una determinada entidad ⁴. Esta diferencia no sólo se materializa con relación a las entidades nacionales –esto es, las que se han constituido conforme al Derecho de ese Estado–, sino también respecto a las extranjeras –las que se han constituido conforme al Derecho de otro Estado–.

Estas diferencias entre los distintos ordenamientos se observan con mayor intensidad respecto al régimen tributario de las sociedades personalistas (*partnerships*, en la denominación inglesa; *Personengesellschaften*, en la denominación alemana).

Las sociedades personalistas, tanto en los ordenamientos de Derecho civil como de Derecho común, se caracterizan porque la responsabilidad de todos o parte de los socios por las deudas sociales es ilimitada ⁵. No obstante, esta regla tiene sus excepciones, ya que en algunos ordenamientos anglosajones existen entidades denominadas *partnerships* con responsabilidad limitada de los socios, particular que las acerca al régimen de las sociedades de capitales ⁶. Por otro lado, en los sistemas jurídicos de Derecho civil, con carácter general, las sociedades de personas tienen personalidad jurídica ⁷. No sucede lo mismo en los ordenamientos de Derecho común, sin perjuicio de que no por ello dejen de tener atribuida cierta capacidad jurídica ⁸.

Desde el punto de vista tributario, el término *partnership* se equipara, con carácter general, al tratamiento tributario que se da a este tipo de entidades. En este sentido, en los ordenamientos del Derecho anglosajón el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta obtenida por el *partnership* no es la propia sociedad de personas (o *partnership*) sino los socios. En consecuencia, es a los socios a los

⁴ Respecto a la legislación española, como ha señalado GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, EXTECOM, Madrid, 1988, pág. 23, el análisis de los antecedentes históricos del Impuesto sobre Sociedades en esta materia (sujeción pasiva) carecen de valor, porque su regulación ha experimentado una quiebra total en la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, que ha seguido principios y planteamientos distintos a los que lentamente se fueron gestando desde la creación de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, hasta el último Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 1967. Respecto a la legislación alemana, por ejemplo, las sociedades personalistas no se reconocen como contribuyentes de los impuestos sobre la renta. La tributación recae sobre los socios de la sociedad de personas. Actualmente, sin embargo, está prevista una reforma que permitirá a este tipo de entidades optar por tributar como sujetos independientes. Cuando se ejerza esta opción, se reconocerá la condición de contribuyente a estas sociedades. Vid. KRABBE, H., «Germany's Tax Treaty Policy», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, n.º 8/9, 2000, pág. 472.

⁵ Vid. AVERY JONES, J., «Characterization of Other States Partnerships for Income Tax», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, n.º 7, 2002, pág. 303.

⁶ En EEUU y el Reino Unido existe un tipo de entidad –*Limited Liability Company* (LLC)– en la que la responsabilidad de los socios está limitada a su aportación. No obstante, la doctrina ha señalado que en este caso la utilización del vocablo *partnership* es sólo nominal, habida cuenta de la configuración legal de este tipo societario. Vid. AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, pág. 305.

⁷ En la legislación española las sociedades personalistas son las sociedades mercantiles colectiva y comanditaria y la sociedad civil. A todas se les reconoce personalidad jurídica, salvo a la sociedad civil «cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros» (art. 1.669 del Código Civil). Vid. SÁNCHEZ CALERO, F., *Instituciones de Derecho Mercantil*, tomo I, McGraw-Hill, Madrid, 1998, págs. 219 y 220.

⁸ Vid. SEEVERS, M., «Taxation of partnerships and partners engaged in international transactions: Issues in cross-border transactions in Germany and the U.S.», *Houston Business and Tax Law Journal*, 2001-2002, págs. 148 y 149, y AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, pág. 297. Existen otros elementos que distinguen la regulación jurídico-mercantil de las sociedades de personas de las sociedades de capitales, sobre las que no nos vamos a detener. Al respecto véanse los trabajos referenciados en esta nota.

que se aplica el impuesto en proporción a su participación en las rentas de la sociedad, es decir, se trata a la sociedad como «transparente». En estos casos, por lo tanto, la sociedad de personas no tiene «personalidad jurídico-fiscal», porque no es el contribuyente de los impuestos que gravan la renta obtenida⁹. Cuando la sociedad de personas recibe este tratamiento, los socios no tributarán cuando la sociedad distribuya efectivamente el resultado. Eso es así porque los socios ya tributaron por el beneficio social en el mismo momento en que la sociedad lo obtuvo, toda vez que tuvieron que integrar la parte del beneficio de la sociedad que les corresponde en su impuesto correspondiente. Cuando la tributación se produce en estos términos, el socio debe integrar en su base imponible el beneficio de la sociedad en el mismo ejercicio en el que ésta lo obtiene, con independencia de cuándo tenga lugar el momento en que, a través de la distribución del resultado, se ponga a disposición de los socios¹⁰.

Por el contrario, en los ordenamientos de Derecho civil, como consecuencia de que se reconoce personalidad jurídica a las sociedades de personas, se produce habitualmente la situación contraria: el impuesto sobre la renta recae sobre la propia sociedad, la cual, por tanto, es considerada como sujeto independiente de los socios. La sociedad de personas suele tener «personalidad jurídico-fiscal» y, en consecuencia, no es transparente. Este tratamiento tributario, en los ordenamientos anglosajones, se otorga con carácter general *sólo* a las sociedades de capitales (*corporations*, en la denominación inglesa; *Kapitalgesellschaften*, en la denominación alemana), que suelen tener personalidad jurídica y la responsabilidad de los socios es limitada.

Los problemas que plantea la tributación de las sociedades personalistas, como puede deducirse de lo anteriormente expuesto, tiene su origen en el diferente tratamiento tributario que reciben en los distintos Estados. Con carácter general, en un Estado de Derecho común, el beneficio social de una sociedad de personas tributa no en manos de la sociedad, sino a nivel de los socios. El contribuyente es el socio (los socios) y no la sociedad. En los de Derecho civil, por el contrario, el contribuyente será la propia sociedad. Al establecerse una tributación separada de la sociedad y del socio, sólo se someten a imposición los beneficios sociales, en esta segunda fase, cuando son efectivamente distribuidos. Los socios, por tanto, solamente están sujetos a tributación por el beneficio social cuando la sociedad lo distribuya efectivamente.

Lo anterior, que es la regla general, tiene sus excepciones. No será infrecuente encontrar ordenamientos de Derecho anglosajón que traten a determinadas sociedades de capitales como *partnerships* a efectos tributarios, es decir, que atribuyen sus rentas a los socios, y que aplican a

⁹ El hecho de que la sociedad de personas no sea contribuyente de los impuestos sobre la renta no significa que desaparezca completamente a efectos tributarios. En este sentido, la sociedad de personas suele tener algunas obligaciones formales, como la presentación de declaraciones informativas y, en algunos casos, también tiene obligación de practicar retenciones. Asimismo, a la hora de cuantificar los rendimientos, en algunos casos, antes de su atribución a los socios, la cuantificación se materializa a nivel de la sociedad. Cuando se trata de impuestos sobre el consumo, en especial el Impuesto sobre el Valor Añadido, la mayoría de ordenamientos, tanto anglosajones como de Derecho civil, sí reconocen personalidad jurídico-fiscal a estas entidades. *Vid.* LE GALL, J., «International tax problems of partnerships», *Cahiers de droit fiscal international*, Kluwer Law International, La Haya, 1995, pág. 807 y AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, pág. 288.

¹⁰ GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 433.

sociedades personalistas el régimen de tributación de las sociedades de capitales ¹¹. También es posible en los ordenamientos de Derecho civil el fenómeno contrario: sociedades de capitales y de personas que tributan en régimen de «transparencia» ¹². Del mismo modo, también se producen situaciones en las que dos Estados cuyo ordenamiento responde en principio al mismo modelo otorgan un tratamiento diferente a una misma entidad.

El hecho de que cada ordenamiento mantenga una solución distinta en esta materia plantea bastantes problemas cuando estos entes tienen vínculos internacionales. Estos vínculos internacionales pueden materializarse, esencialmente, de dos formas. En primer lugar, cuando la entidad obtiene rentas en un Estado diferente al Estado en que se ha constituido. En segundo lugar, cuando todos o parte de los socios de la entidad residen en un Estado diferente al Estado en el cual se ha constituido la misma. La combinación de ambas situaciones puede dar lugar a escenarios especialmente complejos, como el siguiente: la entidad obtiene rentas en el Estado A, está constituida conforme a la legislación del Estado B y sus socios residen en el Estado C. La complejidad de esta situación aumenta en la medida en que cada uno de los Estados mencionados tiene una opinión diferente en relación a quién es el contribuyente (la sociedad o los socios).

Los problemas más importantes que surgen cuando una sociedad personalista tiene vínculos internacionales en el sentido expuesto se aprecian desde la perspectiva de la aplicación de los convenios de doble imposición (CDIs). En este sentido, es conveniente poner de relieve que el articulado del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MC OCDE) no se ocupa expresamente de esta materia. Los Comentarios al MC OCDE, sin embargo, sí recogen algunas reglas en relación a cómo deben aplicarse los CDIs a este tipo de entidades ¹³. En este trabajo, sin embargo, no vamos a abordar el interesante problema de cómo se aplican los CDIs a este tipo de entidades ¹⁴. Como veremos a continuación, sólo nos referiremos al origen o a las causas de estos problemas, prestando especial atención a la legislación española.

¹¹ El ejemplo puesto más atrás de la LLC es significativo, ya que, a pesar de funcionar materialmente como una sociedad de capitales (*corporation*), en determinados casos tributa como una sociedad de personas. Respecto al ordenamiento de EEUU, hay que poner de relieve que, en determinados casos, un *partnership* puede optar por tributar como una *corporation*. Vid. AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, pág. 305.

¹² Por ejemplo, en España, la sociedad civil no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sino que tributa en régimen de atribución de rentas. Vid. artículo 7.1.a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y artículo 10.1 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 Físicas (TRLIRPF).

¹³ Manejamos en este trabajo la versión de 2003 del MC OCDE y sus Comentarios. Los Comentarios al MC OCDE sufrieron una importante modificación en el año 2000 con relación a la aplicación de los convenios de doble imposición a las sociedades de personas. Estas modificaciones traen causa del informe un informe de la OCDE de 1999 (Vid. OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, *cit.*). Vid. los comentarios a este informe realizados por PALAO TABOADA, C., «La aplicación de los convenios...», *cit.*, págs. 59 y ss. y SERRANO ANTÓN, F., «La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 5, 2002.

¹⁴ Sobre esta cuestión Vid., entre otros, LE GALL, J., «International tax problems of partnerships», *cit.*, págs. 779 y ss., VOGEL, K., *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Londres, 1997, págs. 89 y ss., OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, *cit.*, págs. 7 y ss., LANG, M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Kluwer Law International, La Haya, 2000 y ZIMMERMANN, R., *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2003.

Pues bien, el origen de los problemas que se plantean no se encuentra, al menos exclusivamente, en el hecho de que los Estados otorguen un tratamiento diferente a este tipo de entes. En principio, el hecho de que cada Estado tenga una posición diferente acerca de cómo debe tributar una entidad constituida conforme a su Derecho no provoca por sí mismo estos problemas. El origen de esta situación radica, fundamentalmente, en que cada Estado decide de forma unilateral cómo debe tratarse, a efectos tributarios, a las sociedades de personas y a cualquier otra entidad, constituida conforme a la legislación de otro Estado (entidades extranjeras) ¹⁵. En este sentido, como veremos en el siguiente epígrafe, cada Estado establece sus propios criterios para determinar si reconoce o no, a efectos tributarios, como contribuyente de los impuestos sobre la renta, a la entidad constituida conforme al Derecho de otro Estado. Al ser esto así, es muy probable que se produzca un resultado asimétrico, como de hecho ocurre en la práctica, habida cuenta de que el tratamiento que le dé este último Estado no tiene por qué corresponderse con el que recibe la entidad en su Estado de constitución. A su vez, tampoco tiene que corresponderse lo anterior con la solución otorgada por el Estado o los Estados donde residan, en su caso, todos o parte de los socios ¹⁶.

Un supuesto paradigmático es el tratamiento tributario que sufren las sociedades colectivas españolas en Alemania. El Derecho español reconoce subjetividad tributaria a este tipo de sociedades, toda vez que son contribuyentes del IS ¹⁷. Como consecuencia de ello, la persona que deberá contribuir por las rentas obtenidas será la propia sociedad colectiva. Los socios de esta entidad sólo tributarán cuando distribuya efectivamente su beneficio. La sociedad colectiva constituida conforme al Derecho español será el contribuyente del IS, cuando resida en España y, en su caso, cuando no resida en España, pero obtenga rentas en este Estado, será contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) ¹⁸. Pues bien, la Administración tributaria alemana, en aplicación de los criterios que se derivan de su ordenamiento, no reconoce personalidad fiscal a las sociedades colectivas españolas ¹⁹. De este modo, para el Derecho alemán, el contribuyente de las rentas obtenidas por la sociedad colectiva alemana son sus partícipes y no la propia entidad.

Como fácilmente se puede intuir, la diferente posición que mantienen ambos ordenamientos genera un buen número de problemas que ni siquiera los convenios de doble imposición contribuyen siempre a resolver adecuadamente ²⁰. En nuestra opinión, una solución que resolvería de un

¹⁵ Vid. RIVIER, J., «La residencia fiscal de las sociedades», en *Cahiers de droit fiscal international*, LXXIIa, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1987, pág. 117.

¹⁶ Partimos de la base de que todos o parte de los socios residen en Estados diferentes a los Estados en los que la entidad obtiene rentas y al Estado en que la misma se ha constituido.

¹⁷ El artículo 7.1.a) del TRLIS establece que serán sujetos pasivos del IS, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.

¹⁸ No obstante, es improbable que una sociedad colectiva española tribute en el IRNR, porque el artículo 8.1.a) del TRLIS considera que residen en territorio español las entidades que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. No obstante, una sociedad colectiva española será contribuyente del IRNR cuando se produzca una situación de doble residencia fiscal –otro Estado, distinto de España, considera que la sociedad colectiva española reside en su territorio– y el conflicto de residencia, en virtud de un convenio de doble imposición, se resuelva a favor del otro Estado (Vid. art. 4.3 MC OCDE).

¹⁹ Vid. SCHNIEDER, E., *Die Körperschaftsteuer – ein Rechtsvergleich zwischen Spanien und Deutschland*, Peter Lang, Frankfurt, 1996, pág. 119 y ECHEVARRÍA, A.; LÜDEMANN, P.; HRUSCHKA, F., «El tratamiento fiscal de las sociedades de personas en las relaciones entre Alemania y España», *Impuestos*, 2000-II, pág. 711.

²⁰ En particular, el CDI Alemania-España (1966) contiene una disposición específica en materia de sociedades personalistas (art. 4.4) que no resuelve siempre las consecuencias derivadas de la diferente consideración que recibe este tipo de entidades. Sobre ello Vid. ECHEVARRÍA, A.; LÜDEMANN, P.; HRUSCHKA, F., «El tratamiento fiscal...», *cit.*, págs. 704 y ss.

modo razonable este problema de Derecho tributario internacional consistiría en que todos los Estados abordaran esta cuestión utilizando un criterio que garantice una respuesta uniforme acerca de si una entidad constituida en el extranjero es transparente o no transparente ²¹. De este modo se contribuiría a eliminar las posiciones unilaterales que prevalecen, hasta la fecha, en esta materia.

El objeto de este trabajo es analizar el criterio o los criterios empleados por el ordenamiento español para clasificar las entidades constituidas conforme al Derecho de otro Estado. La importancia de esta cuestión es evidente, toda vez que a través de estos criterios se determinará quién es el contribuyente respecto de las rentas obtenidas por la entidad extranjera: la propia entidad o los socios. Esta cuestión, como se verá detenidamente en los epígrafes siguientes, ha cobrado especial interés a raíz de la reforma en el IRPF, IS e IRNR operada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, IS e IRNR. Esta reforma introduce el concepto de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, del cual se pueden extraer, en principio, los criterios para la resolución de estas cuestiones ²². Sin embargo, como veremos, la normativa española plantea bastantes dudas, por lo que quizás pueda considerarse que esta materia no se ha resuelto todavía adecuadamente.

Para abordar correctamente el estudio de este problema en el Derecho español debemos analizar con carácter previo, aunque de la forma más breve posible, los distintos métodos utilizados en el panorama internacional.

II. MÉTODOS UTILIZADOS EN EL PANORAMA INTERNACIONAL PARA CLASIFICAR LAS ENTIDADES EXTRANJERAS

Los criterios utilizados por los Estados para clasificar las entidades constituidas en el extranjero son muy diversos ²³. Es significativo que los parámetros utilizados difieren incluso entre los Estados cuyos ordenamientos jurídicos responden a un mismo modelo: Derecho civil o Derecho común.

Hay que poner de relieve que los sistemas de clasificación que a continuación se expondrán no se aplican siempre en todos sus términos por los Estados que los utilizan. En este sentido, es habitual que se utilice con carácter general un método de clasificación y, para determinados casos, se emplee otro distinto o una combinación de varios ²⁴. El estudio de los distintos métodos exis-

²¹ VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises as taxable entities», *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXIIIa, Kluwer, 1988, pág. 57.

²² Vid. artículo 88 TRLIRPF y artículo 37 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR). Las referencias de este trabajo se realizan a los Textos Refundidos del IRPF, IS y el IRNR aprobados en marzo de 2004.

²³ VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises...», *cit.*, pág. 29.

²⁴ Sobre esta materia Vid. VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises...», *cit.*, págs. 90 a 93, AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, págs. 288 y ss., Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, *cit.*, págs. 90 a 93 y SANZ GADEA, E., «Modificaciones de la Ley 43/1995 establecidas por la Ley 46/2002 (desaparición de la transparencia fiscal interna y establecimiento de las sociedades patrimoniales) (II)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 241, 2003, págs. 29 a 34.

tentes en el panorama internacional, como podrá comprobarse, resulta muy útil a la hora de analizar el ordenamiento tributario español. Avanzamos ya aquí que la legislación vigente no deja claro si el método establecido es el de la comparación o el que establezca la legislación del Estado de constitución de la entidad.

A) Método de la no transparencia de todas las entidades extranjeras.

Los Estados que utilizan este método consideran que todas las entidades constituidas en el extranjero no son transparentes, con independencia de cuáles son sus características civiles o mercantiles o el tratamiento tributario que reciben en el Estado en el que se han constituido. En consecuencia, para los ordenamientos que utilizan este método el contribuyente es la entidad y no sus socios ²⁵.

Como puede observarse, este método es bastante sencillo de aplicar en la práctica. No obstante, el hecho de que sea sencillo de aplicar no significa que resuelva siempre los problemas internacionales que se generan en este ámbito, incluso cuando todos los Estados con los que la entidad tiene vínculos utilizan este método de clasificación de las entidades extranjeras. Sigue siendo posible que no todos esos Estados tengan la misma opinión en relación a quién es el contribuyente de las rentas obtenidas por la entidad: la propia entidad o los socios. En efecto, es posible que el Estado de constitución de la entidad considere que son los socios y no la entidad quien tiene que contribuir por las rentas generadas a través de la misma. No se nos escapa, por el contrario, que en este supuesto el único Estado que podría adoptar una solución diferente solamente sería el propio Estado de constitución de la entidad.

A pesar de que la normativa tributaria española no se ha posicionado expresamente por ninguno de los métodos que aquí analizaremos –por lo menos hasta la Ley 46/2002–, puede sostenerse que el método de la no transparencia de todas las entidades extranjeras, al menos en el plano formal, nunca ha sido utilizado por nuestro ordenamiento. Desde el punto de vista material, sin embargo, la respuesta sería la contraria.

En efecto, hasta la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, como señala GOTA LOSADA, ha existido «una antigua y constante doctrina de la Administración tributaria, auténtico precedente administrativo, consistente en que a las sociedades y entidades extranjeras no se les ha exigido nunca o casi nunca la prueba de su personalidad [...] Tan es así que J. Garrigues mantiene que las leyes fiscales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades han dado por supuesta la personalidad jurídica de todas las que operan en territorio español» ²⁶.

²⁵ Responden a este modelo los siguientes Estados: Brasil, Colombia, Finlandia, Italia, México, Perú, Rusia y Suiza. Vid. ROHATGI, R., *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 2002, pág. 557 y AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, págs. 305 y 306.

²⁶ GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, *cit.*, pág. 69. Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M., «Tax Treatment of Partnerships Under U.S.-Spain Tax Treaty», *Tax Notes International*, vol. 17, n.º 16, 1998, pág. 1.206.

Al parecer, según señala el propio GOTA LOSADA, esta práctica no desaparece tras la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, pues «ni la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, ni el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982, ni ninguna disposición reglamentaria contienen normas que obliguen a las sociedades o entidades extranjeras que operan en España, mediante establecimiento permanente, o que simplemente obtienen rentas en España, a probar su personalidad jurídica conforme a la Ley de su constitución, de manera que la Administración tributaria española está admitiendo como sujetos pasivos a todas las entidades extranjeras que en apariencia actúan en la vida civil, mercantil o administrativa como entes personalizados»²⁷.

B) Método de la personalidad jurídica.

Los Estados que acuden a este método consideran que la entidad extranjera debe tratarse como un sujeto independiente de los socios si la misma tiene personalidad jurídica²⁸. Cuando la entidad carece de personalidad jurídica se considera que es una entidad transparente a efectos tributarios y serán los socios los que tendrán que tributar, a través de la correspondiente atribución, por las rentas obtenidas por la entidad.

Como puede comprobarse, la solución propuesta por este método pasa por comprobar si la entidad tiene o no personalidad jurídica. Para determinar si la entidad extranjera tiene o no personalidad jurídica deberemos acudir a las reglas que, con carácter general, prevé el Derecho internacional privado en materia de reconocimiento de entidades constituidas conforme al Derecho de otro Estado²⁹.

Pues bien, este criterio tampoco proporciona siempre un resultado uniforme. En efecto, aunque todos los Estados con los que tiene vínculos la entidad utilizaran el criterio de la personalidad jurídica, es posible que cada uno de ellos llegue a un resultado diferente. No todos los ordenamientos utilizan el mismo método para establecer si una entidad extranjera tiene o no personalidad jurídica. En este sentido, en el Derecho internacional de sociedades existen dos modelos de reconocimiento de la personalidad de las entidades extranjeras (el modelo de constitución y el modelo de la sede real) claramente contrapuestos³⁰. Por este motivo, se puede comprender fácilmente que al no

²⁷ GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, cit., pág. 69.

²⁸ Este modelo es seguido, aunque con matices, por Bélgica y Canadá. Vid. AVERY JONES, J., «Characterization...», cit., págs. 305 y 306.

²⁹ GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, cit., pág. 64. Sobre los modelos del Derecho internacional privado para el reconocimiento de entidades extranjeras Vid. GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J., *Derecho de sociedades y conflicto de leyes*, Edersa, Madrid, 2002 y VEGA BORREGO, F.A., *Las medidas contra el treaty shopping*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 116.

³⁰ Por un lado se encuentra el modelo de constitución que utiliza un criterio de carácter formal para determinar la ley aplicable a la sociedad: la *lex societatis* es la ley del Estado conforme a cuyo Derecho se ha constituido la sociedad. Por otro lado se encuentra el modelo de sede real que utiliza un criterio de carácter material. La *lex societatis* es la ley del Estado en cuyo territorio se localiza la sede real de la sociedad, con independencia de que se haya constituido o no conforme al Derecho de ese Estado. Dentro de este modelo se discute qué elemento determina la sede real de una sociedad. Los elementos que habitualmente se manejan hacen referencia o a la administración central o a las actividades sociales. En el primer caso, la sede real se identifica con la administración central: la sede donde se toman ordinariamente las decisio-

preverse una respuesta uniforme en esta materia por parte de la rama del ordenamiento al que se remite este método de clasificación, nada garantiza, a su vez, que la respuesta tributaria que den todos los Estados implicados coincida.

Por lo que respecta al Derecho español, debemos resaltar que la doctrina considera que nuestro ordenamiento tributario ha utilizado, en algún momento, este método³¹. En particular, desde la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 hasta la reforma llevada a cabo en el IRPF, IS y el IRNR por la Ley 46/2002³², sin perjuicio de que, en la práctica, según da cuenta GOTA LOSADA, no se obligara a las sociedades o entidades que operan en España a probar su personalidad jurídica³³.

C) Método de la elección.

El método de la elección, al igual que el método de la no transparencia de todas las entidades extranjeras, se caracteriza por su practicabilidad. Los Estados que siguen este método permiten a las entidades extranjeras decidir sobre quién tributará por las rentas obtenidas por ella: bien la propia entidad, bien los socios, a través de la atribución de rentas correspondiente. Cuando la entidad no elige el tratamiento tributario que quiere recibir en el Estado que ha establecido este método, la normativa suele establecer una serie de reglas subsidiarias, que normalmente determinan que no se reconozca a la entidad extranjera como sujeto independiente de los socios³⁴. Cuando sucede lo anterior, los socios deben tributar directa e inmediatamente por las rentas obtenidas por la entidad en cuestión.

nes sociales (desde donde se administra y dirige la sociedad). En el segundo caso la sede real se identifica con el lugar donde la sociedad tiene su centro principal de actividades. El método de constitución favorece el reconocimiento de las sociedades extranjeras, porque solamente exige que se haya constituido válidamente conforme al Derecho de su Estado. Por el contrario, el método de la sede real solamente reconocerá la entidad extranjera si se ha constituido válidamente conforme al Estado donde tiene su sede real. En este sentido, un Estado que utiliza el modelo de la sede real no reconocerá a una entidad extranjera que tiene su sede real en el territorio de un Estado distinto al Estado conforme a cuya legislación se ha constituido. En España existe un importante debate doctrinal sobre cuál de los dos modelos societarios acoge nuestro ordenamiento. Gran parte de la doctrina afirma que el modelo español es de sede real (*Vid.* BLANCO-MORALES, P., *La transferencia internacional de sede social*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 87 a 120). Sin embargo, existe una importante corriente doctrinal que sostiene que el modelo español es de constitución (*Vid.* PAZ-ARES, C., en URÍA, R.; MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil*, I, Civitas, Madrid, 1999, págs. 535 a 543 y GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J., *Derecho de sociedades...*, *cit.*, págs. 285 y ss.).

³¹ *Vid.* GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, *cit.*, págs. 88 y 89.

³² *Vid.* GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación...*, *cit.*, págs. 440 y 441, CALDERÓN CARRERO, J.M., «Tax Treatment of Partnerships...», *cit.*, pág. 1.206 y ECHEVARRÍA, A.; LÜDEMANN, P.; HRUSCHKA, F., «El tratamiento fiscal...», *cit.*, pág. 718.

³³ GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, *cit.*, págs. 69, 88 y 89.

³⁴ EEUU es el ejemplo paradigmático de este método. Este método se aplica tanto a las entidades nacionales como a las extranjeras. Entró en vigor en enero del año 1997 y es conocido como la normativa «check-the-box». *Vid.* ABRAMS, H.; DOERNBERG, R., *Essentials of United States Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 1999, págs. 3-225 a 3-228, SEEVERS, M., «Taxation of partnerships...», *cit.*, págs. 206 a 209, AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, pág. 306 y DORFMUELLER, P., *Tax Planning for U.S. MNCs with EU Holding Companies*, Kluwer Law International, La Haya, 2003, págs. 70 y ss.

Hay que significar que el margen de libertad que permite este método para adoptar esta decisión no es absoluto. Determinados tipos societarios, nacionales o extranjeros, tienen siempre su propia personalidad fiscal, por lo que no serán transparentes a estos efectos. Dichos tipos societarios suelen ser las sociedades de capitales (*corporations*).

En este sentido, por ejemplo, una sociedad anónima española no tendría derecho a optar por la aplicación del régimen tributario de atribución de rentas. La sociedad anónima española siempre sería considerada el contribuyente de las rentas obtenidas. Los accionistas no estarían llamados a tributar hasta el momento en el que el órgano competente de la sociedad anónima acordase el reparto de beneficios mediante el pago de un dividendo.

Al igual que sucede con los métodos que hemos analizado anteriormente, tampoco éste asegura un tratamiento uniforme por parte de todos los Estados con los que una entidad puede tener vínculos, bien directamente, bien indirectamente a través de sus socios. Es más, este método puede favorecer la producción de resultados asimétricos, especialmente en aquellos casos en los que el contribuyente utilice estratégicamente este derecho de opción. Y ello porque el diferente trato que puede llegar a recibir una misma entidad en los diferentes Estados en los que opera puede constituir, si se combinan correctamente los elementos necesarios, un importante instrumento para la planificación fiscal ³⁵.

D) Método de la comparación.

Este método aborda la clasificación de la entidad extranjera a través de un sistema de comparación. El tratamiento de la entidad extranjera –transparencia o no transparencia– se decide comparándola con las entidades nacionales. Para ello se determina, en primer lugar, cuáles son las características jurídicas de la entidad extranjera. Esta comprobación se realiza a partir de la regulación civil y mercantil de esa entidad en el Estado de constitución. En algunos Estados, sin embargo, la naturaleza jurídica de la entidad constituida en el extranjero se examina a partir del contrato de sociedad celebrado por los socios y, en su caso, por los estatutos de la misma ³⁶.

Una vez que se han determinado cuáles son las características de la entidad extranjera, se compara con los distintos tipos de entidades existentes en la legislación nacional, para establecer con qué tipo societario nacional es comparable. A la entidad extranjera se le aplicará el mismo régimen fiscal que a la entidad nacional con la que es comparable.

Así, utilizando como ejemplo el ordenamiento español, si consideramos que una *offene Handelsgesellschaft (oHG)* alemana se equipara a una sociedad colectiva española del Código de Comercio, el contribuyente de las rentas obtenidas en España por la *oHG* será la propia sociedad. Como es sabido, en España las sociedades colectivas son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades ³⁷.

³⁵ Vid. DORFMUELLER, P., *Tax Planning for U.S. MNCs...*, cit., págs. 65 y ss.

³⁶ AVERY JONES, J., «Characterization...», cit., págs. 308 y 312.

³⁷ Todas las entidades con personalidad jurídica pueden ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades español. Las únicas entidades con personalidad jurídica que excluye el TRLIS son las sociedades civiles.

Este método es el más utilizado por los distintos ordenamientos para clasificar entidades extranjeras³⁸. La doctrina ha destacado que este método tiene una serie de inconvenientes, entre los que sobresale, por encima de todos, su complejidad³⁹.

En efecto, en la práctica puede resultar muy complicado establecer la comparación, especialmente cuando el régimen legal de las entidades –o de determinadas entidades– de dos Estados es muy diferente⁴⁰. No hay que perder de vista, además, que es posible que algunas entidades extranjeras no encuentren parangón en el Derecho interno. Para estas situaciones es conveniente que la legislación del Estado que utiliza este método fije alguna regla subsidiaria que establezca si la entidad extranjera es o no transparente⁴¹.

Como sucede con los métodos anteriores, el sistema de la comparación tampoco garantiza que la solución a la que lleguen los Estados que puedan estar implicados sea siempre la misma. Y ello porque, a pesar de que jurídicamente la entidad extranjera y la nacional sean comparables, la respuesta tributaria de cada ordenamiento puede ser distinta. Utilizando el ejemplo anterior, comprobamos como, en efecto, en Alemania la *oHG* no es el contribuyente de los rendimientos que obtiene⁴². Los contribuyentes son los socios de la *oHG*. En consecuencia, aunque España le aplique el régimen tributario previsto para la entidad nacional comparable, la sociedad colectiva, el régimen tributario que recibe aquí es distinto al que aplica el ordenamiento tributario alemán.

No obstante, debemos observar también que, desde el punto de vista del principio de igualdad, este método es el que mejor se acomoda a las exigencias de este principio, pues aplica a la entidad extranjera el mismo tratamiento tributario que a la entidad nacional con la que es «afín». En este sentido, no hay que perder de vista que los CDIs suelen contener normas en materia de no discriminación que siguen el artículo 24 del MC OCDE 2003. Aunque este aspecto desborda el objeto de

³⁸ Destacan los siguientes: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Canadá, Dinamarca, Francia, Italia y Portugal. Vid. VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises...», *cit.*, págs. 58 y 59, ROHATGI, R., *Basic International...», cit.*, pág. 557 y AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, págs. 306 y ss. Como tendremos ocasión de comprobar, España podría incluirse en este grupo tras la reforma del IRPF, IS e IRNR por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

³⁹ Por este motivo se comprende perfectamente que EEUU modificara su ordenamiento en 1997 para cambiar el método vigente hasta ese momento (el de comparación) por el de elección. La razón de esta modificación fue precisamente la complejidad que acarrea la aplicación del método de comparación. Por eso se sustituyó por el método de la elección que es más sencillo de aplicar. Vid. MUÑIZ, N., «Emerging international consensus on treaty benefits for flow-through entities», *Tax Notes International*, vol. 31, n.º 12, 2003, pág. 1.057.

⁴⁰ La Administración tributaria alemana, para facilitar esta tarea, ha dictado una resolución (circular de 24 de diciembre de 1999) en la que se recogen los distintos tipos de sociedades de una serie de Estados y se indica, a su vez, con qué entidades alemanas se equiparan. Vid. AMANN, R., *German Tax Guide*, Luchterhand/Kluwer Law International, La Haya, 2001, págs. 1.022 a 1.145. En este sentido, las Sociedades Anónimas, las Sociedades de Responsabilidad Limitada y las Sociedades Comanditarias por Acciones se equiparan, respectivamente, a las siguientes sociedades del Derecho alemán: *Aktiengesellschaft* (AG) *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (GmbH) y *Kommanditgesellschaft auf Aktien* (KGaA). Estas entidades tienen su propia personalidad fiscal y están sujetas, en su caso –en el caso de ser residentes– al impuesto sobre sociedades alemán. Por su parte, las sociedades en Comandita y las Sociedades Colectivas se corresponden, respectivamente, a las siguientes sociedades del Derecho alemán: *Kommanditgesellschaft* (KG) y *Offene Handelsgesellschaft* (oHG). Estas entidades alemanas, a diferencia de lo que sucede con las sociedades españolas con las que se equiparan, no tienen personalidad fiscal en Alemania y, por lo tanto, sus rentas se atribuyen a los socios.

⁴¹ VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises...», *cit.*, pág. 58.

⁴² SEEVERS, M., «Taxation of partnerships...», *cit.*, pág. 166.

nuestro estudio, no puede descartarse que las normas sobre no discriminación de los CDIs puedan incidir, de alguna manera, sobre estos métodos de clasificación, en especial cuando tratan de distinta forma a las entidades extranjeras respecto a las nacionales ⁴³.

E) Método de la lista.

Este método es similar al analizado en el apartado anterior porque atiende también a la naturaleza jurídica de la entidad extranjera. Los Estados que lo utilizan establecen una lista de requisitos que debe cumplir una entidad extranjera para ser tratada como entidad separada a efectos tributarios. Estos requisitos suelen coincidir con los elementos que caracterizan a las entidades que en su ordenamiento están sujetas al impuesto sobre sociedades ⁴⁴. Si la entidad extranjera no cumple alguno de esos criterios, o bien algunos de los que se estiman más relevantes, no se considerará una entidad independiente de los socios y éstos deben tributar directa e inmediatamente por las rentas obtenidas por la entidad.

Al igual que el método de comparación, este sistema es difícil de aplicar en la práctica, especialmente cuando el régimen legal de las entidades extranjeras es muy diferente al del Estado que utiliza este método. Del mismo modo, tampoco garantiza una solución uniforme. Es significativo el supuesto que explica AVERY JONES, en el que respecto a una misma sociedad colectiva francesa, Reino Unido consideró que era una entidad no transparente y, por el contrario, para Holanda se trataba de una sociedad por cuyas rentas debían tributar los socios ⁴⁵. Este caso es relevante porque los criterios previstos en las listas de Reino Unido y Holanda son similares.

F) Método del régimen tributario que sea aplicable a la entidad en el Estado de constitución.

En este método se aplica a la entidad extranjera el tratamiento que le dé el Estado de constitución ⁴⁶. Si en el Estado de constitución la entidad tiene personalidad jurídico-fiscal, el otro Estado también se la reconocerá. Lo mismo sucede cuando la situación es la contraria.

⁴³ VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises...», *cit.*, pág. 30.

⁴⁴ *En Holanda*: 1) ¿Es necesario un acuerdo de la entidad para distribuir el beneficio social?; 2) ¿Es la responsabilidad de los socios limitada?; c) ¿Puede transmitirse libremente la participación en la sociedad?; d) ¿Está dividido el capital en participaciones?; e) ¿Es la entidad el titular de los bienes utilizados para desarrollar su actividad?; f) ¿Cómo está sujeta a tributación la entidad? *En Reino Unido*: a) ¿Se considera legalmente a la entidad extranjera como un ente distinto de los socios?; b) ¿Se divide el capital en participaciones similares a las de las sociedades de capitales?; c) ¿Realiza la actividad la sociedad o los socios conjuntamente?; d) ¿Tienen derecho los socios al beneficio de la entidad conforme ésta lo obtiene o es necesario un acuerdo de ésta o sus socios para que pueda distribuirse?; e) ¿Es la sociedad o los socios la responsable de las deudas que se generen durante el desarrollo de su actividad?; f) ¿Es la entidad la titular de los bienes utilizados para desarrollar su actividad? *Vid.* AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, págs. 308 a 312 y SNEL, F.; MAS, C., «The Classification of Partnerships for Tax Purposes: A Comparative Analysis (Netherlands/Spain)», *European Taxation*, n.º 10, 2003, págs. 370 y 371.

⁴⁵ AVERY JONES, J., «Characterization...», *cit.*, págs. 313 y 314.

⁴⁶ Siguen este método, aunque con matices, los siguientes Estados: India, Japón y Corea del Sur. *Vid.* ROHATGI, R., *Basic International...*, *cit.*, pág. 557.

Este método es sencillo de aplicar y garantiza, cuando todos los Estados que puedan estar implicados en la tributación de las rentas de la sociedad de personas lo siguen, que desaparezcan los problemas que genera la diversa clasificación de estas entidades por los Estados. En efecto, al remitirse todos los Estados implicados a la solución tributaria proporcionada por un único ordenamiento –el del Estado de constitución de la entidad–, se garantiza que todos ellos apliquen el mismo tratamiento tributario a la entidad.

Como veremos a continuación, este método es el que, a juicio de algunos autores, contempla la normativa tributaria española.

De lo expuesto se desprende claramente que los sistemas utilizados por los Estados para clasificar las entidades extranjeras difieren claramente entre sí. Esto da lugar a que una entidad, cuando tiene vínculos con varios Estados, no tenga garantizado que vaya a obtener una respuesta uniforme acerca de su personalidad jurídico-fiscal. También se aprecia que algunos de los métodos analizados utilizan criterios distintos para clasificar las entidades nacionales con respecto a las entidades extranjeras ⁴⁷. Esto sucede, por ejemplo, en el método expuesto en último lugar (método del régimen tributario que sea aplicable a la entidad en el Estado de constitución). Esta diversidad de criterios, en los Estados en que así tiene lugar, podría constituir, como hemos apuntado, un trato discriminatorio prohibido por los CDIs que siguen el artículo 24 del MC OCDE en materia de no discriminación ⁴⁸. Podríamos llegar también a la misma conclusión si abordáramos esta cuestión desde el principio de no discriminación regulado en el Tratado de la Comunidad Europea ⁴⁹.

A continuación nos referiremos al ordenamiento español con el fin de examinar cómo resuelve esta cuestión. Para ello debemos determinar qué criterios utiliza la legislación española para reconocer a las entidades como sujetos pasivos de los impuestos sobre la renta ⁵⁰.

III. MÉTODO DE CLASIFICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

La normativa tributaria española no contempla un concepto general de entidad. Como punto de partida puede tomarse en consideración la definición del sujeto pasivo prevista en el artículo 7.1 del TRLIS. Esta definición se construye por remisión al concepto de personalidad jurídica ⁵¹. Por lo

⁴⁷ VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises...», *cit.*, pág. 30. No lo considera así, sin embargo, la OCDE, *The Application of the OECD Model...*, *cit.*, pág. 9.

⁴⁸ *Vid.* VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises...», *cit.*, pág. 30 y GARCÍA PRATS, F.A., «Problemas internacionales de la tributación de los *partnerships*. Reunión de la I.F.A. de 1995», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 238, 1995, págs. 1.033 y 1.034.

⁴⁹ *Vid.* HERRMANN, H., *Die Einordnung ausländischer Gesellschaften im deutschen, US-amerikanischen und europäischen Internationalen Steuerrecht*, Josef Eul Verlag, Lohmar/Colonia, 2001.

⁵⁰ No entramos a valorar aquí si se aplica el IS o el IRNR dependiendo de si la entidad es o no residente en España. Lo que nos interesa ahora es determinar qué criterios utiliza la legislación española para someter a tributación a un sujeto distinto de una persona física. En este sentido, se plantea si el contribuyente es la entidad o los socios de la misma.

⁵¹ LÓPEZ CARBAJO, J.M.; SEJO PÉREZ, F.; DE MIGUEL MONTERRUBIO, M., *IRPF 2003-2004*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2003, pág. 57.

tanto, las entidades con personalidad jurídica son sujetos pasivos del IS. El TRLIS, sin embargo, excluye expresamente a las sociedades civiles y declara expresamente sujetos pasivos del IS a una serie de entes que no tienen personalidad jurídica (fondos de pensiones, uniones temporales de empresas, etc.).

Si proyectamos este esquema sobre las entidades que no se han constituido conforme al Derecho español, puede afirmarse que serán consideradas como contribuyentes de los impuestos sobre la renta que procedan –el IS si residen en España y el IRNR si no son residentes– si su ordenamiento les atribuye personalidad jurídica y ésta se reconoce en España. No obstante, este esquema no es tan simple como podría parecer a primera vista, porque el TRLIS excluye expresamente de su ámbito de aplicación a determinados sujetos que tienen personalidad jurídica según el Derecho español y, a su vez, incluye a otros que no la tienen.

Si incorporamos estos elementos al concepto de entidad, el resultado es que el método utilizado por la legislación española podría ser el de la comparabilidad ya que, por ejemplo, no sólo habría que examinar si una entidad extranjera tiene personalidad jurídica, sino también si su naturaleza jurídica se asimila o no a una sociedad civil española⁵². Si se produce dicha asimilación, parece razonable sostener que la entidad extranjera no es el contribuyente en España de los impuestos sobre la renta que resulten aplicables⁵³. Lo serán sus socios, como sucede en el régimen de atribución de rentas que se aplica a las sociedades civiles españolas.

Si el ordenamiento tributario español siguiera este modelo, sería indiferente para resolver esta cuestión el hecho de que la entidad extranjera estuviera o no considerada sujeto pasivo de un impuesto equivalente al IS español en el Estado de constitución. Además, este régimen sería coherente con lo establecido por el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) de 2003, que se refiere, entre otros, a los entes sin personalidad jurídica⁵⁴. Los entes sin personalidad jurídica, salvo que expresamente se establezca lo contrario –como sucede en algunos casos en el IS–, no son sujetos pasivos de los impuestos que gravan la renta obtenida. Este mismo criterio se puede aplicar a las entidades extranjeras cuando no tienen personalidad jurídica.

En resumen, de la definición del sujeto pasivo en el artículo 7.1 del TRLIS y del artículo 35.4 de la LGT podría deducirse que las entidades con personalidad jurídica, tanto españolas como extranjeras, son sujetos pasivos de los impuestos sobre la renta (IS e IRNR) cuando tengan personalidad jurídica y no sean sociedades civiles o entidades extranjeras comparables a estas últimas. Cuando la

⁵² Del mismo modo, habría que examinar si una entidad extranjera sin personalidad jurídica se asimila a alguna de las entidades sin personalidad jurídica que el TRLIS declara expresamente como sujetos pasivos del IS. En este sentido, podríamos considerar que un fondo de pensiones extranjero tiene personalidad jurídico-fiscal, a pesar de que el ordenamiento conforme al que se ha constituido no le atribuye personalidad jurídica porque en España el artículo 7.1.e) TRLIS considera que los «fondos de pensiones españoles» son entes autónomos a efectos tributarios.

⁵³ Vid. ECHEVARRÍA, A.; LÜDEMANN, P.; HRUSCHKA, F., «El tratamiento fiscal...», *cit.*, pág. 718.

⁵⁴ El artículo 35.4 de la LGT se corresponde con el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963.

entidad extranjera no tiene personalidad jurídica o, teniéndola, es similar a una sociedad civil española, las rentas se imputan a los socios de la entidad, que serán los que tengan la condición de sujeto pasivo de los impuestos sobre la renta que resulten aplicables ⁵⁵.

La doctrina española no ha estudiado con profundidad este problema y, por lo tanto, es complicado establecer cuál es la posición al respecto ⁵⁶. Tampoco las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) han clarificado esta cuestión en exceso.

No obstante, sí puede afirmarse que existe una corriente doctrinal que mantiene un criterio ligeramente distinto: la forma de someter a imposición las rentas de una entidad extranjera depende de si son sujetos pasivos o no de un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español ⁵⁷. En nuestra opinión, esta postura se acerca al método expuesto en último lugar: *método del régimen tributario que sea aplicable a la entidad en el Estado de constitución*. Si la entidad extranjera puede estar en su Estado de constitución sujeta a un impuesto análogo al IS español, es porque este ordenamiento considera que la entidad no es transparente.

Este planteamiento es precisamente el asumido por el proyecto de Ley que precedió a la reforma del IRPF, IS e IRNR por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre ⁵⁸. El proyecto recogía un nuevo concepto que es el de «las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero». Aunque este concepto no defina en qué consiste una entidad en el Derecho español a efectos de atribución e imputación de rentas, es útil para delimitar este concepto junto al artículo 7.1 del TRLIS.

El proyecto de Ley señalaba que «tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuyas rentas sean atribuidas por las normas fiscales del Estado o territorio cuya normativa regule su funcionamiento a sus socios, herederos, comuneros o partícipes». El precepto del proyecto se remite a la legislación tributaria del Estado de cons-

⁵⁵ Hay que tener en cuenta que los artículos 5.c), 37, 38 y 39 del TRLIRNR establecen un régimen tributario especial para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español. La expresión «presencia en territorio español» se asimila al concepto de establecimiento permanente. Pues bien, cuando la entidad extranjera tiene «presencia en territorio español» el contribuyente del IRNR es, en principio, la propia entidad en régimen de atribución de rentas y no los miembros de esa entidad. No obstante, de forma indirecta, los contribuyentes del IRNR son los miembros de la entidad, porque de forma individualizada pueden reclamar, en su caso, la aplicación de un convenio de doble imposición. Cuando en aplicación de un convenio el miembro no residente de la entidad tenga derecho a la devolución de todo o parte del impuesto pagado en España, el TRLIRNR señala que las cuotas satisfechas por la entidad extranjera en régimen de atribución de rentas se considerarán satisfechas por los propios miembros de la entidad.

⁵⁶ Ello ha merecido la crítica de la doctrina extranjera (Vid. SCHNIEDER, *Die Körperschaftsteuer...*, cit., págs. 120 y 121). No obstante, cabe destacar algunos acercamientos a este tema, entre los que destaca la ponencia española presentada por PÉREZ DE AYALA en la reunión de la IFA de 1988, en la que se trató este tema (PÉREZ DE AYALA, J.L., «Espagne: Reconnaissance de la personnalité fiscale des entreprises étrangères», en *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXIIIa, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1988, págs. 373 y ss.). También hay que resaltar la parte que dedica GOTA LOSADA a este tema en su *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, cit., págs. 59 y ss.

⁵⁷ LÓPEZ CARBAJO, J.M.; SEJO PÉREZ, F.; DE MIGUEL MONTERRUBIO, M., *IRPF 2003-2004*, cit., págs. 58 y 59. CUATRECASAS, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 517, cita algunas consultas de la Dirección General de Tributos que parecen mantener esta posición. Estas consultas son anteriores a la Ley 46/2002.

⁵⁸ Sobre la tramitación de este precepto Vid. CUATRECASAS, *Comentarios a la LIRNR*, cit., págs. 512 a 516.

titudin, lo que significa que el ordenamiento español admite la solucin tributaria que dé el ordenamiento extranjero ⁵⁹. Si ese Estado considera que no hay que atribuir las rentas a los socios –no transparencia–, el contribuyente en Espaa de los impuestos sobre la renta que sean aplicables es la propia entidad. Si, por el contrario, la normativa de dicho Estado dispone la atribucin de rentas a los socios, en Espaa los contribuyentes seran los socios y no la entidad en la que se integran ⁶⁰.

De la redaccin del proyecto de Ley, interpretado conjuntamente con el artculo 7.1 del TRLIS, poda deducirse, en nuestra opinin, un concepto diferente de entidad en funcin de que la constitucin hubiera tenido lugar conforme a la ley espaola o a una ley extranjera.

El concepto de entidad para las entidades nacionales es el que se desprende del artculo 7.1 del TRLIS: entidades con personalidad jurdica salvo la sociedad civil ⁶¹. El concepto de entidad para las entidades extranjeras: entidades a las que su Estado de constitucin impute las rentas obtenidas (no transparencia). Este esquema, de ser efectivamente as, planteara un problema: ¿puede ser contribuyente del Impuesto sobre Sociedades una entidad extranjera sin personalidad jurdica cuyo Estado de constitucin no impute a sus socios la renta obtenida?

La respuesta no es sencilla, toda vez que el artculo 7.1 del TRLIS no se refiere expresamente a este supuesto. Adem, este precepto, de conformidad con lo dispuesto por el artculo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003), no declara expresamente sujeto pasivo del IS a las entidades constituidas en el extranjero *sin personalidad jurdica* a las que el Estado de constitucin trata como entidad no transparente. Como es sabido, segn el artculo 35.4 de la LGT 2003 [y el art. 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT 1963)] las entidades sin personalidad jurdica slo tendrn la consideracin de sujetos pasivos cuando las leyes tributarias lo establezcan expresamente.

Si esto es as, estas entidades nunca podran ser consideradas sujetos pasivos del IS espaol y, por lo tanto, tributar en Espaa por la renta mundial obtenida –les falta el requisito de la personalidad jurdica–. Todo lo ms que podran ser es contribuyente del IRNR. Lo anterior no nos parece muy lgico, especialmente cuando la sede de direccin efectiva o el domicilio social se encuentra en territorio espaol (art. 8.1 del TRLIS).

⁵⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El régimen tributario de los *partnerships* británicos en Espaa: situacin actual y perspectivas de futuro», *Fiscal Mes a Mes*, n.º 80, 2002, pág. 24, sealan que, segn el proyecto de Ley, la tributacin de estas entidades en Espaa va a depender de su régimen fiscal en el Estado en que se constituyeron.

⁶⁰ Consideramos conveniente, como ha sealado RUIBAL PEREIRA, L., «El nuevo régimen fiscal de los entes en atribucin de rentas en el proyecto de Ley de reforma del IRPF, del IS y del IRNR», *Revista de Contabilidad y Tributacin*. CEF, n.º 235, 2002, pág. 124, que se hubiera introducido una precisin en la redaccin de la norma, en el sentido de que las normas fiscales del Estado que regulen el funcionamiento de la entidad no deben configurar a sta como sujeto pasivo, para evitar que se puedan producir situaciones de doble imposicin, lo que podra suceder si existe algún régimen similar al recientemente derogado régimen de transparencia fiscal, donde la atribucin de rentas a los socios se produce pero también se hace tributar a la sociedad transparente.

⁶¹ También habra que incluir las entidades sin personalidad jurdica que expresamente se indican en el artculo 7.1 del TRLIS.

La Ley que finalmente reformó el IRPF, IRNR e IS modificó el concepto de entidad constituida en el extranjero que contemplaba el proyecto ⁶². En efecto, los artículos 88 TRIRPF y 37 del TRLIRNR señalan que se consideran entidades en atribución de rentas *las constituidas en el extranjero, cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las constituidas con arreglo a las normas españolas*.

Aparentemente la modificación de este concepto con respecto al proyecto de Ley es sustancial. Ya no se trata de analizar cómo clasifica esta entidad la normativa tributaria del Estado de constitución, sino de examinar la naturaleza jurídica de la entidad extranjera con el fin de determinar a qué entidad española se asemeja ⁶³.

El criterio establecido en los preceptos señalados se parece al método de la comparabilidad. No vamos a reproducir aquí los problemas que planteaba la aplicación de este método, aunque sí es conveniente recordar lo difícil que puede resultar establecer esta comparación, especialmente en la legislación española, habida cuenta de que la naturaleza jurídica de las entidades en atribución de rentas constituidas en España es muy variada ⁶⁴. Además, la aplicación estricta de este método puede dar lugar a que España aplique a una entidad extranjera el régimen de atribución de rentas, mientras que la legislación tributaria del Estado donde se ha constituido considera que la misma no es transparente.

A pesar del tenor literal del concepto de entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero previsto en los artículos 88 TRLIRPF y 37 TRLIRNR, algunos autores han intentando reconducir este concepto, vía interpretativa, al que contemplaba en un primer momento el proyecto de Ley.

Así, se ha afirmado que la remisión a la naturaleza jurídica de la entidad extranjera no es a la naturaleza jurídico-mercantil que tiene la entidad en el Estado de constitución, sino a la naturaleza fiscal que tiene en ese Estado ⁶⁵. Esta interpretación nos parece un tanto forzada, aunque el resulta-

⁶² Vid. CUATRECASAS, *Comentarios a la LIRNR, cit.*, págs. 513 a 515.

⁶³ Vid. ALONSO ALONSO, R., «Modificaciones introducidas en la normativa reguladora del IRPF», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 240, 2003, pág. 51 y SANZ GADEA, E., «Modificaciones de la Ley 43/1995...», *cit.*, págs. 29 y 30. Nótese que la norma no aclara si para examinar la naturaleza jurídica del ente extranjero hay que analizar exclusivamente la normativa del Estado correspondiente o si, por lo contrario, hay que tener también en cuenta el negocio o contrato en virtud del cual se crea el ente.

⁶⁴ LÓPEZ CARBAJO, J.M.; SEJO PÉREZ, F.; DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M., *IRPF 2003-2004, cit.*, pág. 58, SNEL, F.; MAS, C., «The Classification of Partnerships...», *cit.*, pág. 374 y CARBAJO VASCO, D., «El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 24, 2003, pág. 24.

⁶⁵ LÓPEZ CARBAJO, J.M.; SEJO PÉREZ, F.; DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M., *IRPF 2003-2004, cit.*, págs. 58 y 59, y CARMONA, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, Valencia, 2003, págs. 141 y 142. En este sentido también parece pronunciarse RODRÍGUEZ VEGAZO, A., «El régimen de atribución de rentas tras la Ley 46/2002», *Carta Tributaria*, n.º 15, 2003, pág. 24, al señalar que la carencia de personalidad jurídica de una entidad constituida en el extranjero podía ser un dato significativo sobre la existencia de un ente similar a los que el ordenamiento español incluye en el régimen de atribución pero, indudablemente, *la tributación en el Estado cuyo ordenamiento regula el funcionamiento de la entidad de que se trate, sometiéndola o no a un tributo personal, es una cuestión relevante*. En términos parecidos se pronuncia RUIBAL PEREIRA, L., *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003, pág. 54, al señalar que debe ser tenida en cuenta «la forma de tributación de la entidad en atribución de rentas constituida en el extranjero».

do sí nos parece adecuado, ya que garantiza que tanto España como el Estado de constitución otorguen el mismo tratamiento tributario ⁶⁶. En este sentido, conviene recordar que el método del «régimen tributario aplicado por el Estado de la constitución» es el único que garantiza que todos los Estados con los que una entidad mantiene vínculos apliquen una solución uniforme con relación a la determinación del contribuyente. No obstante, también debemos significar que para que ello sea posible todos los Estados deberían utilizar este método, lo cual no sucede en la práctica.

La posición de la Administración tributaria con relación a cómo debe interpretarse este concepto –naturaleza jurídica en el Derecho mercantil o naturaleza jurídica a efectos fiscales– no es todavía del todo clara, lo cual es perfectamente comprensible habida cuenta de que no hace mucho que la norma entró en vigor ⁶⁷.

La consulta de la Dirección General de Tributos de 22 de abril de 2003, n.º V0037/2003 (*Normacef Fiscal*), afronta por primera vez esta cuestión. El supuesto de hecho se refiere a una sociedad holandesa (*Closed Commanditaire Vennootschap –CV–*) que jurídicamente puede compararse con una sociedad comanditaria española, con la diferencia importante de que el ordenamiento holandés no le atribuye personalidad jurídica ⁶⁸.

La Dirección General de Tributos considera que la CV holandesa tiene naturaleza jurídica idéntica o análoga a las de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española y, por lo tanto, a efectos de su tributación en España será de aplicación lo dispuesto en el TRLIRNR para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero.

Sin perjuicio de que la respuesta que da en este caso la DGT nos parece correcta, sí debemos reseñar que la consulta no expone de forma pormenorizada los argumentos que sustentan la conclusión a la que llega. En efecto, aunque la consulta expone las características jurídicas de la sociedad CV holandesa, en ningún momento explica con qué entidad del Derecho español es comparable –tiene naturaleza jurídica o análoga–. Esta omisión tiene gran trascendencia, porque para establecer qué régimen de tributación debe recibir la entidad extranjera en España, primero habría que concretar con

⁶⁶ LORÁN, M.; VILLA, E., «Taxation of private equity in Spain: new tax regime for foreign transparent entities and partnerships», *Tax Notes International*, vol. 30, n.º 3, 2003, págs. 272 y 273.

⁶⁷ La Ley 46/2002 entró en vigor el 1 de enero de 2003.

⁶⁸ Vid. SNEL, F.; MAS, C., «The Classification of Partnerships...», *cit.*, pág. 376. La consulta de la DGT no dice expresamente en ningún momento que la configuración de la entidad holandesa se asimila a la de la sociedad en comandita del Derecho español. La consulta se limita a enumerar sus características. Son las siguientes: a) la sociedad carece de personalidad jurídica; b) la sociedad tiene dos tipos de socios, los «colectivos» y los «comanditarios». La gestión de la entidad recae exclusivamente sobre los primeros, quienes están autorizados para representar a la entidad, pudiendo actuar y firmar documentos en nombre y por cuenta de la misma y obligar a la entidad frente a terceros. Los segundos no intervienen en la gestión ordinaria de los negocios, ni pueden actuar en representación de los socios «colectivos»; c) la titularidad de las acciones aportadas corresponde conjuntamente en régimen de copropiedad a los socios «colectivos» y «comanditarios» de la CV cerrada; d) los socios «colectivos» de la CV cerrada son solidaria e ilimitadamente responsables por las obligaciones de la CV cerrada frente a terceros. Los socios «comanditarios» son únicamente responsables frente a los socios y hasta el límite de las aportaciones realizadas a la CV cerrada. La consulta de la DGT también se refiere al régimen fiscal que recibe esta entidad en Holanda: la CV cerrada tiene la condición de entidad en régimen de atribución de rentas según la Ley fiscal holandesa.

qué entidad española se asimila. Una vez que se hubiera determinado lo anterior, aplicaríamos a la entidad extranjera el mismo régimen del que disfruta la entidad de Derecho español. Este proceso lógico no se recoge en momento alguno por la consulta, pues se limita a enumerar las características de la CV holandesa y, acto seguido, afirma que su naturaleza jurídica es idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española.

Pues bien, por lo que respecta a la cuestión de fondo de la consulta, es posible afirmar que en este caso la DGT no utiliza el método de la comparación sino, por el contrario, el método del régimen de tributación que aplique el Estado de constitución –en este caso, Holanda–.

Si dejamos de un lado el dato de la personalidad jurídica, parece claro que la entidad holandesa se asimila a una sociedad comanditaria española. Estas sociedades no están sometidas en España al régimen de atribución de rentas, pues son contribuyentes del IS (art. 7.1 TRLIS). Si esto es así, en aplicación del método de la comparación, la DGT debería haber considerado que el régimen de atribución de rentas no era aplicable. Por el contrario, la consulta afirma que sí lo es.

Podría pensarse que la consulta llega a esta conclusión a la vista de que la sociedad CV holandesa carece de personalidad jurídica. No obstante, hay que tener en cuenta que una de las características que menciona la consulta de la DGT es el régimen fiscal que tiene esta entidad en Holanda. Según el Derecho holandés, la sociedad CV tributa siempre en régimen de atribución de rentas (transparencia) ⁶⁹. Esta alusión al régimen tributario aplicable en el Estado de constitución podría hacer pensar que la DGT interpreta el concepto de entidad constituida en el extranjero de acuerdo con el sentido que tenía en el proyecto de ley: naturaleza jurídica significa naturaleza jurídica a efectos fiscales. Y ello porque de haberse aplicado estrictamente el método de la comparación, la DGT debería haber llegado a la solución contraria, pues la entidad se asimila a una sociedad en comandita, que es contribuyente del IS en Derecho español.

Como podemos observar, es difícil precisar qué entidades extranjeras se encuentran afectadas por el régimen de atribución de rentas, a la vista del criterio introducido en la Ley del IRPF y en la Ley del IRNR introducido por la Ley 46/2002 ⁷⁰. Por este motivo se comprende perfectamente que algunos autores hayan señalado que la delimitación precisa de las entidades extranje-

⁶⁹ De hecho, la doctrina antes de que se conociera esta consulta había considerado que este tipo de sociedad holandesa (*Closed Commanditaire Vennootschap*) se asemeja a una sociedad comanditaria española, lo que implica que, desde el punto de vista tributario, en España deba ser tratada como un sujeto independiente. Vid. SNEL, F.; MAS, C., «The Classification of Partnerships...», *cit.*, 2003, pág. 376. Si la consulta de la DGT considera que la sociedad holandesa está sujeta al régimen de atribución de rentas, no es, por tanto, un sujeto independiente a efectos tributarios, es porque quizás el criterio que ha tenido más peso es el tratamiento tributario que recibe esa entidad en su Estado de constitución.

⁷⁰ Vid. CARBAJO VASCO, D., «El régimen de atribución de rentas...», *cit.*, pág. 29. Este autor, por ejemplo, considera que las sociedades de responsabilidad limitada alemanas (*GmbH*) son entidades idénticas o análogas a las entidades en régimen de atribución de rentas del Derecho español. No podemos estar de acuerdo con esta opinión. Con independencia de que interpretemos este concepto desde la perspectiva mercantil o tributaria, el resultado sería siempre el contrario. En efecto, la *GmbH* se asimila a la SRL española. Esta entidad puede ser sujeto pasivo del IS. Asimismo, la *GmbH* también está sujeta al IS alemán. En consecuencia, en aplicación de cualquiera de los dos métodos, la *GmbH* no se trataría de una entidad en régimen de atribución de rentas.

ras afectadas por este régimen no se puede hacer hasta que la doctrina administrativa dicte criterio al respecto ⁷¹. En nuestra opinión, el concepto de entidad extranjera que tenga «naturaleza jurídica idéntica o análoga» debe interpretarse atendiendo a la «naturaleza fiscal» de la entidad extranjera en su Estado de constitución y no a su «naturaleza civil o mercantil» ⁷². Esta interpretación favorece que la entidad o sus socios reciban el mismo tratamiento tanto en España como en el Estado de constitución ⁷³. No obstante, y debido a que es difícil determinar el significado del concepto que utiliza la legislación española, es conveniente formular una consulta a la DGT antes de invertir en España a través de una entidad extranjera, especialmente cuando esta entidad no es una sociedad de capitales (*vid.* arts. 88 y 89 LGT 2003).

Sin perjuicio de lo anterior, y con independencia de la postura que se adopte –enfoque tributario o mercantil– la redacción vigente no resuelve el problema expuesto anteriormente al referirnos a la redacción del proyecto de ley: ¿cómo se armoniza este concepto de entidad constituida en el extranjero con el artículo 7 del TRLIS?, es decir, ¿puede ser sujeto pasivo del IS una entidad extranjera sin personalidad jurídica que *no es comparable* a una entidad constituida con arreglo a las normas españolas sometida al régimen de atribución de rentas? La respuesta no es fácil.

En nuestra opinión, no existe motivo alguno para que el legislador español haya decidido renunciar a gravar por la renta mundial obtenida a las entidades extranjeras sin personalidad jurídica *no transparentes* que tengan en España su domicilio social o su sede de dirección efectiva (*Vid.* art. 8.1 TRLIS). De una interpretación conjunta de los artículos 7 del TRLIS, 88 de la TRIRPF y 37 del TRLIRNR podría deducirse la intención del legislador de considerar sujetos pasivos del IS a las entidades extranjeras no transparentes que guarden los vínculos indicados con el territorio español.

De lo anteriormente expuesto, puede concluirse que la normativa española no contribuye a aclarar los problemas tributarios internacionales de las sociedades de personas porque ni siquiera deja claro cuál es el método para clasificar a las entidades que no se han constituido en España.

En cualquier caso, conviene destacar que si efectivamente pudiera deducirse que el método utilizado es el de asumir la solución tributaria del Estado de constitución, el mismo contribuiría a resolver algunos de los problemas que se plantean. Por lo menos se garantiza que *en* España, cuando es el Estado de la fuente o el Estado donde reside alguno de los socios de la sociedad de personas, el tratamiento tributario de la entidad extranjera va a ser el mismo que el atribuido por el Estado donde se ha constituido.

⁷¹ VV.AA., *Memento Práctico Fiscal 2004*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 2004, pág. 959.

⁷² En este sentido, VV.AA., *Memento Práctico Fiscal 2004*, *cit.*, pág. 959, señalan que a pesar del silencio de la norma, debiera darse por supuesto que dichos entes, en la medida en que dispongan de reconocimiento propio como sujetos de imposición en su país, no debieran entrar en el ámbito del régimen de atribución de rentas.

⁷³ No obstante, debemos significar que existen autores que sostienen que la comparación ha de hacerse en términos de naturaleza jurídica. *Vid.* SANZ GADEA, E., «Modificaciones en la Ley 43/1995...», *cit.*, págs. 29 y ss. y CUATRECASAS, *Comentarios a la LIRNR*, *cit.*, pág. 518.

Además, este método contribuiría a que la normativa sobre las entidades en régimen de atribución de rentas estuviera debidamente coordinada con el régimen de transparencia fiscal internacional⁷⁴. La redacción actual, interpretada como naturaleza mercantil de la entidad extranjera, puede dar lugar a supuestos en que ambos regímenes se solapen.

Piénsese en una entidad extranjera sujeta en su Estado de constitución a un impuesto análogo al IS español, cuyos socios residen en España. Esta entidad extranjera, debido a su configuración jurídico-mercantil, se asimila, por ejemplo, a una sociedad civil española. Esto implica que se trata de una entidad extranjera cuya naturaleza es idéntica o análoga a una entidad española en régimen de atribución de rentas, lo que conlleva que los socios deban imputarse las rentas obtenidas por la sociedad. Es decir, los socios que residen en España deben integrar en la base imponible de su IRPF o de su IS las rentas obtenidas por la entidad en la parte que les corresponda.

Del mismo modo, si concurren los requisitos del régimen de transparencia fiscal internacional, especialmente el que se refiere al nivel de tributación sufrido, este régimen también sería aplicable. Por lo tanto, el contribuyente español del IS o del IRPF debería atribuirse, por un lado, la parte de la renta correspondiente obtenida por la entidad extranjera (régimen de atribución de rentas) y, por otro lado, en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, debería imputarse una renta, que sería la parte de la base imponible de la entidad extranjera que le correspondiera en función de su participación. Si eso fuera así, se produciría un supuesto de doble imposición económica interna de difícil justificación.

Esta situación se evitaría si el concepto de naturaleza jurídica se interpretase como «naturaleza a efectos fiscales». Con ello técnicamente no sería posible que ambos regímenes se solaparan, porque para que pudiera aplicarse el régimen de atribución sería necesario que la entidad extranjera *no* estuviera sometida a un impuesto análogo al IS español. Al mismo tiempo, a esta entidad nunca le sería aplicable la transparencia fiscal internacional, toda vez que para ello sería necesario que la entidad esté sujeta a un impuesto análogo al IS español (arts. 92.1.b TRIRPF y 107.1.b TRLIS).

De esta forma, vemos como no se produce tal solapamiento, porque *cuando empieza el régimen de atribución de rentas termina la posibilidad de aplicar el régimen de transparencia fiscal y viceversa*.

IV. CONCLUSIÓN

La legislación de cada Estado establece de forma unilateral sus propios criterios para determinar cuál es el régimen de tributación de las entidades extranjeras que tienen vínculos con su territorio. Esos criterios pueden agruparse en los métodos expuestos en el segundo epígrafe de este trabajo. La utilización por parte de los Estados de criterios diversos provoca que una misma

⁷⁴ Regulado en los artículos 92 TRLIRPF y 107 TRLIS.

entidad –y es especialmente respecto a las sociedades de personas– pueda recibir un tratamiento diferente en los diversos Estados con los que tenga vínculos. En este sentido, algunos Estados atribuirán personalidad fiscal a la entidad y otros sólo tomarán en consideración a los socios o partícipes de la misma.

A pesar de que el MC OCDE, sus Comentarios, y los diferentes convenios de doble imposición prevén, en su caso, algunas soluciones para corregir las disfunciones que provoca el hecho de que no todos los Estados reconozcan como ente personalizado a un determinado sujeto, estas soluciones no son definitivas y, a la postre, no resuelven todas las dificultades que se plantean en materia de tributación internacional.

Estas cuestiones, aunque se aborden en los convenios de doble imposición, nunca se llegarán a resolver suficientemente, porque los convenios suelen ser bilaterales y las situaciones a las que dan lugar los *partnerhsips* pueden afectar a más de dos Estados –los que forman parte del convenio–⁷⁵.

Así, por ejemplo, aunque el CDI entre España y Alemania (1966) dé una solución para el tratamiento de estas entidades, la misma no sería suficiente cuando la sociedad personalista estuviera participada por personas que residen en Estados diferentes a España o Alemania. Tampoco resuelve esta problemática el hecho de que existan CDIs celebrados por España y Alemania con los Estados donde residen los socios de la sociedad de personas.

En cualquier caso, respecto a los convenios celebrados por España, debemos poner de relieve que raramente se refieren específicamente al problema que es objeto de este trabajo. Todo lo más que hacen los CDIs, como sucede en el CDI Alemania-España (1966), es establecer alguna regla especial para resolver alguno de los problemas que plantean, en particular, las sociedades de personas⁷⁶.

Solamente el CDI Holanda-España (1970) se refiere expresamente a esta cuestión. El apartado I del Protocolo de este convenio establece que «cuando en uno de los Estados la renta de un grupo de personas, tales como una sociedad de personas o una herencia indivisa, se considera como renta de la entidad, mientras en el otro Estado tal renta se considera como renta de las personas que participan en el grupo, las Autoridades competentes de los Estados resolverán las dificultades de común acuerdo». Obviamente, esta previsión no soluciona todos los problemas que puedan surgir, especialmente cuando un determinado ente tiene vínculos, además de en España y Holanda, en otros Estados. Este convenio solamente puede resolver las diferencias de clasificación que tengan lugar en los Estados que forman parte del mismo⁷⁷.

⁷⁵ PHILIPP, A., «Las sociedades y las empresas coaligadas ante el Derecho fiscal internacional», en *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LVIIIb, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1973, pág. 115.

⁷⁶ Vid. CDI Alemania-España (1966, art. 4.4), CDI EEUU-España (1990, apartado 5.b del Protocolo) y el CDI Francia-España (1995, apartado 3.b del Protocolo). También el derogado CDI Bélgica-España de 1971 contenía una regla en esta materia (Vid. el apartado 3 del Protocolo de este CDI).

⁷⁷ A pesar de que este convenio se celebró hace más de tres décadas, no nos consta que hasta la fecha las autoridades competentes españolas y holandesas se hayan consultado en esta materia. Vid. SNEL, F.; MAS, C., «The Classification of Partnerships...», *cit.*, págs. 375 y 376.

Por este motivo, la solución más razonable sería que todos los Estados implicados –Estado de la fuente, Estado de constitución de la sociedad y Estado de residencia de los socios– trataran de la misma forma a la entidad. Esto quiere decir que todos los Estados implicados deberían tener la misma posición respecto a quién es el contribuyente de las rentas obtenidas por la sociedad, a pesar de que la solución que se desprendiera de su ordenamiento fuese distinta.

Para garantizar que en todos los Estados la solución sea uniforme, consideramos que lo más razonable es que todos los Estados adopten la solución tributaria del Estado donde se ha constituido la entidad. Por lo tanto, si en el Estado de constitución de la sociedad de personas el sujeto pasivo es la entidad, todos los Estados implicados deberían considerar que el contribuyente es la sociedad y no sus socios. La misma solución debería seguirse cuando la respuesta del Estado de constitución fuese la contraria: el contribuyente es el socio.

La solución tributaria más sencilla de adoptar es la del Estado de constitución de la entidad. Otras alternativas consistirían en tomar en cuenta la respuesta que da a esta pregunta el Estado de la fuente o el Estado donde residen los socios. Sin embargo, estas alternativas no resuelven la cuestión, porque una entidad puede, naturalmente, obtener rentas en más de un Estado y sus partícipes, de igual modo, pueden residir en Estados diferentes. *La solución que hemos propuesto no tiene este inconveniente porque sólo hay un Estado de constitución.*

Sin perjuicio de lo anterior, debemos significar que podría plantearse alguna objeción a nuestra propuesta, dado que permite a los contribuyentes un cierto grado de planificación, pues pueden elegir cómo va a ser tratada la entidad que constituyan en todos los Estados en los que la misma opere. Esta posibilidad puede llevar a aplicar un Derecho que, en ocasiones, está instrumentalizado para las operaciones de evasión fiscal internacional y, por ello, es fácil y lógico que numerosos Estados se nieguen a aceptar sin paliativos esta situación ⁷⁸.

Sin embargo, este margen de autonomía que se deja al contribuyente a la hora de determinar el elemento subjetivo del hecho imponible, a pesar de las objeciones que se puedan plantear al mismo, nos parece razonable, ya que impide que se produzca toda la compleja problemática que plantea en el plano internacional la tributación de las entidades y, en particular, de las sociedades de personas.

Debe tenerse en cuenta que algunos Estados permiten ya a las sociedades de personas decidir cómo van a tributar, como es el caso de EEUU, por lo que no supondría introducir una cuestión totalmente desconocida para los ordenamientos. Además, el hecho de que este tipo de entidades pueda recibir un tratamiento diferente en los distintos Estados con los que tenga vínculos constituye ya de por sí, siempre que se combinen correctamente los elementos necesarios, un importante instrumento para la planificación fiscal ⁷⁹.

⁷⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pág. 213, nota 240.

⁷⁹ Vid. DORFMUELLER, P., *Tax Planning for U.S. MNCs...*, cit., págs. 65 y ss.

Con el fin de garantizar que todos los Estados adopten esta solución, sería necesario un tratado multilateral que abordase este problema: el contribuyente de las rentas obtenidas por una entidad distinta de una persona física será el que disponga la legislación tributaria del Estado conforme a cuya legislación se haya constituido. En tanto en cuanto no se celebre este tratado, sería conveniente modificar el MC OCDE, incluyendo la cláusula anterior, recomendando a los Estados que introduzcan esta disposición en sus convenios. En la medida en que se incremente el número de convenios que adopta esta solución, se reducirán en igual medida las cuestiones tributarias internacionales que generan, en particular, las sociedades personalistas.

Por último, debemos poner de manifiesto que la regla que proponemos no sólo resuelve el problema de las sociedades de personas. También sería aplicable a otro tipo de entidades (como fundaciones, *trusts*, etc.) cuya tributación a escala internacional es complicada.

Así, por ejemplo, a pesar de que el *trust* no es una figura contemplada por el ordenamiento español, según la regla que proponemos, no se plantearían problemas significativos para esclarecer su tributación en España. El rendimiento se calificará de acuerdo con su naturaleza. El contribuyente del impuesto que grava el rendimiento obtenido en España será el sujeto a quien se lo atribuya el Estado conforme al cual se haya constituido.

Si ese Estado se lo atribuye al propio *trust*, el contribuyente será el propio *trust*. Se aplicarán los convenios si el *trust* tributa como un residente en alguno de los Estados con los que España haya celebrado un CDI. Por el contrario, si la legislación tributaria del Estado del *trust* atribuye el rendimiento a los beneficiarios (o, en su caso, al *trustee*), ellos serán los contribuyentes del IRPF o el IRNR, dependiendo de que tengan o no su residencia en España. Respecto a los beneficiarios no residentes, se aplicarán los límites que establezcan los convenios celebrados por España con los Estados donde residan.

BIBLIOGRAFÍA

- ABRAMS, H.; DOERNBERG, R., *Essentials of United States Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 1999.
- ALONSO ALONSO, R., «Modificaciones introducidas en la normativa reguladora del IRPF», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 240, 2003.
- AMANN, R., *German Tax Guide*, Luchterhand/Kluwer Law International, La Haya, 2001.
- AVERY JONES, J., «Characterization of Other States Partnerships for Income Tax», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, n.º 7, 2002.
- BLANCO-MORALES, P., *La transferencia internacional de sede social*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997.

- CALDERÓN CARRERO, J.M., «Tax Treatment of Partnerships Under U.S.-Spain Tax Treaty», *Tax Notes International*, vol. 17, n.º 16, 1998.
- CARMONA, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, CISS, Valencia, 2003.
- CARBAJO VASCO, D., «El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 24, 2003.
- CUATRECASAS, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003.
- DEL ARCO RUETE, L., *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- DORFMUELLER, P., *Tax Planning for U.S. MNCs with EU Holding Companies*, Kluwer Law International, La Haya, 2003.
- ECHEVARRÍA, A.; LÜDEMANN, P.; HRUSCHKA, F., «El tratamiento fiscal de las sociedades de personas en las relaciones entre Alemania y España», *Impuestos*, 2000-II.
- GARCÍA PRATS, F.A., «Problemas internacionales de la tributación de los *partnerships*. Reunión de la IFA de 1995», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 238, 1995.
- GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J., *Derecho de sociedades y conflicto de leyes*, Edersa, Madrid, 2002.
- GONZÁLEZ POVEDA, V., *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1993.
- GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, EXTECOM, Madrid, 1989.
- HERRMANN, H., *Die Einordnung ausländischer Gesellschaften im deutschen, US-amerikanischen und europäischen Internationalen Steuerrecht*, Josef Eul Verlag, Lohmar/Colonia, 2001.
- KRABBE, H., «Germany's Tax Treaty Policy», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, n.º 8/9, 2000.
- LANG, M., *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Kluwer Law International, La Haya, 2000.
- LE GALL, J., «International tax problems of partnerships», *Cahiers de droit fiscal international*, Kluwer Law International, La Haya, 1995.
- LÓPEZ CARBAJO, J.M.; SEJO PÉREZ, F.; DE MIGUEL MONTERRUBIO, M., *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2003-2004*, Francis Lefebvre, Madrid, 2003.
- LORÁN, M.; VILLA, E., «Taxation of private equity in Spain: new tax regime for foreign transparent entities and partnerships», *Tax Notes International*, vol. 30, n.º 3, 2003.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El régimen tributario de los *partnerships* británicos en España: situación actual y perspectivas de futuro», *Fiscal Mes a Mes*, n.º 80, 2002.
- MUÑIZ, N., «Emerging international consensus on treaty benefits for flow-through entities», *Tax Notes International*, vol. 31, n.º 12, 2003.
- OCDE 1997, *Model Tax Conventions on Income and on Capital*, II, OCDE, París, 1997.
- OCDE, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, OECD, París, 1999.

- PALAO TABOADA, C., «La aplicación de los convenios de doble imposición a las sociedades personalistas», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 209/210, 2000.
- PÉREZ DE AYALA, J.L., «Espagne: Reconnaissance de la personnalité fiscale des entreprises étrangères», en *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXIIIa, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1988.
- PHILIPP, A., «Las sociedades y las empresas coaligadas ante el Derecho fiscal internacional», en *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LVIIIb, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1973.
- RIVIER, J., «La residencia fiscal de las sociedades», en *Cahiers de droit fiscal international*, LXXIIa, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1987.
- RODRÍGUEZ VEGAZO, A., «El régimen de atribución de rentas tras la Ley 46/2002», *Carta Tributaria*, n.º 15, 2003.
- ROHATGI, R., *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 2002.
- RUIBAL PEREIRA, L., «El nuevo régimen fiscal de los entes en atribución de rentas en el proyecto de Ley de reforma del IRPF, del IS y del IRNR», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 235, 2002.
- RUIBAL PEREIRA, L., *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2003.
- SÁNCHEZ CALERO, F., *Instituciones de Derecho mercantil*, tomo I, McGraw-Hill, Madrid, 1998.
- SANZ GADEA, E., «Modificaciones de la Ley 43/1995 establecidas por la Ley 46/2002 (desaparición de la transparencia fiscal interna y establecimiento de las sociedades patrimoniales) (II)», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 241, 2003.
- SCHNIEDER, E., *Die Körperschaftsteuer – ein Rechtsvergleich zwischen Spanien und Deutschland*, Peter Lang, Frankfurt, 1996.
- SEEVERS, M., «Taxation of partnerships and partners engaged in international transactions: Issues in cross-border transactions in Germany and the U.S.», *Houston Business and Tax Law Journal*, 2001-2002.
- SERRANO ANTÓN, F., «La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 5, 2002.
- SNEL, F.; MAS, C., «The Classification of Partnerships for Tax Purposes: A Comparative Analysis (Netherlands/Spain)», *European Taxation*, n.º 10, 2003.
- URÍA, R.; MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil*, I, Civitas, Madrid, 1999.
- VAN RAAD, K., «Recognition of foreign enterprises as taxable entities», *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXIIIa, Kluwer, 1988.
- VEGA BORREGO, F.A., *Las medidas contra el treaty shopping*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- VOGEL, K., *On Double Taxation Conventions*, Kluwer, Londres, 1997.
- VV.AA., *Memento Práctico Fiscal 2004*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2004.
- ZIMMERMANN, R., *Die Personengesellschaft im Steuerrecht*, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2003.