

ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Enrique de Miguel Canuto

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho. Universidad de Valencia*

EXTRACTO

La regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas está estructurada como un mosaico de normas de los tres impuestos sobre la renta. La Directiva 2014/107/UE sobre intercambio automático de información pone a cargo de las entidades financieras la obtención de información. La normativa comunitaria, con distinto enfoque, toma en consideración los instrumentos jurídicos similares a las sociedades de personas, decantándose por el trato como «unidades imponibles», si bien separa a los fideicomisos, para los que se inclina a mirar al Estado del fiduciario y no al Estado del propio fideicomiso.

Palabras clave: entidades en régimen de atribución de rentas e intercambio automático de información.

Fecha de entrada: 01-10-2016 / Fecha de aceptación: 03-11-2016

«PASS-THROUG» ENTITIES

Enrique de Miguel Canuto

ABSTRACT

The regulation of «pass-throug» entities is structured as a puzzle standards of the three income taxes. Directive 2014/107/UE on automatic exchange of information put in charge of financial institutions to obtain information. The EU rules, with different approach, taking into consideration similar to the partnerships legal instruments, giving them the treatment of «taxable units», although separates the trusts, for which he is inclined to look at the State of the trustee and not the State of the trust itself.

Keywords: automatic exchange of information and «pass-throug» entities.

Sumario

1. Introducción
2. Determinación de la renta
3. Entidades y contribuyentes
4. Base imponible y tipos de gravamen
5. Entidades constituidas en España
6. Entidades constituidas en el extranjero
7. Retenciones
8. Declaración informativa
9. Directiva sobre información
 - 9.1. Cuentas preexistentes de entidades
 - 9.2. Nuevas cuentas de entidades
10. Fideicomiso y residencia
11. Sociedades civiles con objeto mercantil
12. Reglas de transición
 - 12.1. Distribución de beneficios
 - 12.2. Transmisión de la participación
 - 12.3. Contabilidad mercantil

Bibliografía

NOTA: Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 «La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos».

1. INTRODUCCIÓN

Caracteriza el trato fiscal de las entidades en régimen de atribución de rentas¹ tres notas: que las rentas correspondientes a la entidad deben ser atribuidas a los partícipes en la entidad; que se atribuirán a los partícipes según la proporción recogida en los pactos o normas aplicables y en su defecto, por partes iguales, y que las rentas se calificarán según la fuente o actividad de que procedan: actividad económica, capital mobiliario, capital inmobiliario, ganancia patrimonial.

Lo que no obsta que entidades en régimen de atribución de rentas residentes en territorio español, e incluso entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el territorio español, deban practicar retención cuando abonan rendimientos a contribuyentes no residentes.

La regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas supone por parte del legislador rechazar la opción por considerar como realizadoras del hecho imponible a las entidades sin personalidad, con una organización unitaria *ad intra* y *ad extra* («unidad imponible») que es la posibilidad propugnada por el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

La primera consecuencia es la ausencia de responsabilidad solidaria de los partícipes recogida en el artículo 42.1 b), porque no existe obligación material de la entidad, como regla general. La segunda, que tampoco rige el artículo 35.7 de la LGT, según el cual «la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al cumplimiento de todas las prestaciones», porque no hay obligación tributaria unitariamente nacida a cargo de la entidad.

La tributación del partícipe en su imposición personal sobre la renta lleva a distinguir al partícipe persona física del partícipe persona jurídica y al residente en territorio español del no residente en territorio español. Frente a ello, para la determinación de la renta en la base imponible se aplican preponderantemente las reglas del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) aunque con particularidades. Si bien, los no residentes sin establecimiento permanente determinarán su renta según las reglas que les son propias en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR).

¹ RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas en el impuesto sobre la renta de no residentes», *Diritto e Pratica tributaria Internazionale*, n.º 4 (2003); MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas: especial referencia a las actividades económicas», *Carta tributaria*, n.º 4 (2012); ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 57 (2015).

Un sector doctrinal emplea la expresión «transparencia fiscal», en sentido amplio, para expresar esta técnica de atribución a los partícipes de la renta a gravar obtenida por una entidad sin personalidad.

La normativa comunitaria, con distinto enfoque, veremos que, en este terreno, toma en consideración las sociedades de personas e instrumentos jurídicos similares a las sociedades de personas, decantándose por el trato como «unidad imponible», si bien separa a los fideicomisos, para los que se inclina a mirar al Estado del fiduciario y no al Estado del propio fideicomiso.

2. DETERMINACIÓN DE LA RENTA

¿*Qué renta debe ser atribuida* al partícipe de la entidad? La norma se centra en el método de determinación de las rentas y pone en primer plano las reglas del IRPF. En el punto relativo a la determinación de la renta reside la mayor peculiaridad de esta regulación.

El punto de partida es la determinación analítica de la renta a atribuir atendiendo a las reglas del IRPF, aunque con cinco exclusiones o particularidades recogidas en la Ley del IRPF: artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; artículo 32, actividad económica plurianual; disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda. Esta es la regla general.

Para los partícipes que sean contribuyentes en el IRPF sí son aplicables, para la determinación de su renta, el artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; el artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; el artículo 32, actividad económica plurianual; la disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y el artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda.

Caso de que todos los partícipes sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades (IS) o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente, entonces se aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible.

Ahora bien, los partícipes no residentes en territorio español sin establecimiento permanente aplican las reglas propias de los no residentes sin establecimiento, recogidas en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del IRNR (TR de 2004). Esta norma, como veremos², va acompañada de asignar al partícipe contribuyente la condición de no residente sin establecimiento permanente en el IRNR.

Siendo como son varios los partícipes en la entidad habrá de concretarse la proporción de la participación de cada partícipe.

Compensación de rentas: cuando la entidad en atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un Estado con el que España no tenga suscrito un convenio para evi-

² *Ut infra* 3. Entidades y contribuyentes.

Un sector doctrinal emplea la expresión «transparencia fiscal», en sentido amplio, para expresar esta técnica de atribución a los partícipes de la renta a gravar obtenida por una entidad sin personalidad.

La normativa comunitaria, con distinto enfoque, veremos que, en este terreno, toma en consideración las sociedades de personas e instrumentos jurídicos similares a las sociedades de personas, decantándose por el trato como «unidad imponible», si bien separa a los fideicomisos, para los que se inclina a mirar al Estado del fiduciario y no al Estado del propio fideicomiso.

2. DETERMINACIÓN DE LA RENTA

¿*Qué renta debe ser atribuida* al partícipe de la entidad? La norma se centra en el método de determinación de las rentas y pone en primer plano las reglas del IRPF. En el punto relativo a la determinación de la renta reside la mayor peculiaridad de esta regulación.

El punto de partida es la determinación analítica de la renta a atribuir atendiendo a las reglas del IRPF, aunque con cinco exclusiones o particularidades recogidas en la Ley del IRPF: artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; artículo 32, actividad económica plurianual; disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda. Esta es la regla general.

Para los partícipes que sean contribuyentes en el IRPF sí son aplicables, para la determinación de su renta, el artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; el artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; el artículo 32, actividad económica plurianual; la disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y el artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda.

Caso de que todos los partícipes sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades (IS) o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente, entonces se aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible.

Ahora bien, los partícipes no residentes en territorio español sin establecimiento permanente aplican las reglas propias de los no residentes sin establecimiento, recogidas en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del IRNR (TR de 2004). Esta norma, como veremos², va acompañada de asignar al partícipe contribuyente la condición de no residente sin establecimiento permanente en el IRNR.

Siendo como son varios los partícipes en la entidad habrá de concretarse la proporción de la participación de cada partícipe.

Compensación de rentas: cuando la entidad en atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un Estado con el que España no tenga suscrito un convenio para evi-

² *Ut infra* 3. Entidades y contribuyentes.

tar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, entonces no se computarán las rentas *negativas* que excedan de las positivas obtenidas en el mismo Estado y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado.

Capital mobiliario: los contribuyentes del IS y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean partícipes de una entidad en atribución integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas³.

Inversión colectiva: los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean partícipes de una entidad en régimen de atribución que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las mencionadas acciones o participaciones⁴.

La regulación sobre la determinación de la renta del partícipe, en sede de la normativa del IRPF⁵, no aborda, claro está, cuál es el tipo de gravamen aplicable al partícipe contribuyente.

3. ENTIDADES Y CONTRIBUYENTES

La entidad en régimen de atribución de rentas como tal no está sujeta a la imposición personal sobre la renta y la renta que obtiene deberá ser atribuida no a ella sino a sus partícipes. Se trata de las sociedades civiles, con o sin personalidad, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

En el ámbito de la regulación están no solo las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas, sino también las entidades constituidas en el extranjero de naturaleza jurídica análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas constituida según la ley española.

Es seña de identidad de las entidades en régimen de atribución de rentas que no tienen la consideración de contribuyentes en el IRPF⁶ y que tampoco están sujetas al IS⁷. En suma, no están

³ Artículo 89.5 *in fine* de la Ley del IRPF.

⁴ Artículo 89.5 de la Ley del IRPF.

⁵ Cabe distinguir entre la normativa del IRPF como cuerpo continente de la regulación y las reglas aplicables en este campo, donde entran también reglas del IS y reglas del IRNR.

⁶ Artículo 8.3 de la Ley del IRPF.

⁷ Artículo 86 de la Ley del IRPF.

sujetas a la imposición sobre la renta de las personas residentes en territorio español. Si bien las sociedades agrarias de transformación tributarán en el IS.

En el estatuto jurídico de estas entidades en atribución se destaca: que revisten la condición de retenedoras por las rentas que abonan; que pueden revestir la condición de «retenidas», por las rentas que perciben y que son titulares del deber de presentar declaraciones informativas. Por ello la LGT enuncia su posible condición de «obligado tributario».

Contribuyentes en el régimen de atribución: pueden ser los contribuyentes del IS, los contribuyentes del IRPF, los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente o los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente. La condición de persona física o persona jurídica y la condición de residente o no residente del partícipe serán pues claves en la tributación.

La excepción la encontramos en las entidades en atribución constituidas en el extranjero que cuenten con partícipes no residentes, con presencia en territorio español⁸, en que el contribuyente será la propia entidad, en relación con las rentas de los partícipes no residentes.

4. BASE IMPONIBLE Y TIPOS DE GRAVAMEN

Desde el punto de vista de la dogmática apreciamos que la determinación de la renta a atribuir no prejuzga cuál es el impuesto en cuya base imponible debe ser domiciliada esa renta. En tal sentido una renta cuya determinación ha seguido las reglas del IRPF puede deber ser integrada en la base imponible del IS o del IRNR del contribuyente.

Dado que el IRPF y el IS son impuestos sobre la renta global del contribuyente, la renta del partícipe por causa de su pertenencia a una entidad en atribución habrá de integrarse, en estos impuestos, con las demás rentas de cada contribuyente. En el IRPF la renta atribuida por esta causa no tiene una adscripción *a priori* en la base general o en la base del ahorro, sino que dependerá de la fuente de la renta percibida: actividad económica, capital mobiliario, capital inmobiliario, ganancia patrimonial.

¿Qué tipo es el aplicable en el gravamen del partícipe? Dado que la renta es atribuida al partícipe de la entidad, el impuesto personal sobre la renta (IRPF, IS, IRNR) del partícipe será el que definirá el tipo de gravamen aplicable a él. El impuesto cuyo tipo de gravamen es aplicado no prejuzga qué normativa es la que determina la renta atribuida en la base imponible. En algunos casos lo será la normativa de otro impuesto sobre la renta.

Para los contribuyentes del IRNR que sean personas físicas residentes en otro Estado de la Unión cuyos rendimientos del trabajo y actividad económica rebasen el umbral señalado y ejer-

⁸ Artículo 38 del TR de 2004.

citen la opción por tributar según las reglas del IRPF, sin perder su condición de contribuyente del IRNR⁹ se integrará su renta atribuida en el cálculo del impuesto según las reglas del IRPF.

La presencia de partícipes no residentes en la entidad pone en juego reglas adicionales en el sistema de tributación de entidades en atribución. Vamos a examinarlas a continuación.

5. ENTIDADES CONSTITUIDAS EN ESPAÑA

En el caso de entidades en atribución que envuelven a partícipes no residentes en territorio español, la norma formula la separación entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes y distingue entre entidades constituidas según las leyes españolas y entidades constituidas según una ley extranjera.

El modelo de la tributación del TR de 2004, con una excepción que sobresale, consiste en que para los partícipes no residentes en territorio español, como es lógico, el tipo de gravamen va a permanecer en el campo de las reglas del IRNR.

Comenzando con las entidades en atribución constituidas en España, la norma subdistingue según que realicen una actividad económica o que no realicen ninguna actividad económica.

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una **actividad económica** en territorio español, los partícipes no residentes en territorio español serán considerados contribuyentes del IRNR con *establecimiento permanente*¹⁰.

La interpretación sistemática conduce a entender que la determinación de la base imponible como punto de partida sigue las reglas del IRPF, con las exclusiones anteriormente mencionadas. Y que caso de que todos los partícipes sean contribuyentes del IS o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente entonces aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible.

Responsable solidario: responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes en territorio español las personas que sean sus representantes, sin necesidad de notificar un previo acto de derivación de responsabilidad¹¹.

Mientras que en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que no desarrollen una actividad económica en territorio español, respecto a los partícipes no residentes en territo-

⁹ Artículo 46 del TR de 2004.

¹⁰ Artículo 35 del TR de 2004.

¹¹ Artículo 9.4 del TR de 2004.

rio español, la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con las normas del capítulo IV del TR de 2004, en armonía con que tales partícipes no residentes serán considerados contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente¹².

En este supuesto, la entidad en régimen de atribución de rentas estará obligada a *ingresar a cuenta* la diferencia entre la parte de la retención soportada que le corresponda al partícipe no residente, esto es, según las reglas del IRPF, y la retención que hubiera resultado de haberse aplicado directamente sobre la renta atribuida la normativa sobre retenciones del IRNR¹³.

Respecto a la declaración informativa, las entidades en atribución que no desarrollen una actividad económica en territorio español y que sus rentas no excedan de 3.000 euros no están obligadas a presentar declaración informativa de las rentas ante la Administración.

6. ENTIDADES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO

Respecto a las entidades en atribución constituidas según la ley extranjera, en la que haya partícipes no residentes, la norma distingue entre entidades con presencia en territorio español, a las que se da una solución unitaria, y entidades sin presencia en territorio español, en que se vuelve a la solución plural¹⁴.

Presupuesto para la tributación de las entidades en atribución constituidas según la ley extranjera es que su naturaleza sea análoga a una entidad en atribución constituida en España.

Respecto a las entidades **con presencia** en el territorio, el enunciado de la norma refiere a cuando una entidad en atribución constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de esta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

Esta organización parece un establecimiento permanente pero no lo es, y la razón, como ha explicado RUIBAL PEREIRA¹⁵, está en que esta entidad en atribución de rentas constituida en el extranjero solo tributa por la parte de renta atribuible a los socios no residentes en territorio español mientras que un establecimiento permanente vendría obligado a tributar por todas las rentas obtenidas en España.

¹² Artículo 36 del TR de 2004.

¹³ Artículo 36.2 del TR de 2004.

¹⁴ ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 246-249.

¹⁵ RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en atribución...», *op. cit.*, pág. 408.

La consecuencia es que en tal caso el contribuyente será enraizado en el IRNR y que, además, contribuyente será *la propia entidad* en atribución constituida según la ley extranjera. Encontramos aquí una excepción a la regla general. Las reglas configuradoras de su obligación tributaria son las que siguen:

- 1.^a La base imponible estará constituida por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada conforme a lo establecido según las reglas de la Ley del IRPF que resulte atribuible a los partícipes no residentes de la entidad.
- 2.^a La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del IS.
- 3.^a La cuota se minorará aplicando las bonificaciones y deducciones que se permiten para los contribuyentes del IRNR que operan mediante establecimiento permanente, así como los pagos a cuenta, siempre en la parte correspondiente a la renta atribuible a los partícipes no residentes¹⁶.

Respecto a la base imponible entiendo deben jugar las cinco exclusiones previstas en la normativa del IRPF, que son: el artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; el artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; el artículo 32, actividad económica plurianual; la disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y el artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda. Porque solo los partícipes contribuyentes en el IRPF gozan de la íntegra aplicación de las reglas de su impuesto, en este campo.

Sin embargo, entiendo que no es aplicable la norma según la cual caso de que todos los partícipes sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente, aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible. Porque la base imponible, según la regulación específica de esta figura, se debe definir en sede de IRPF.

Las entidades contribuyentes estarán obligadas a realizar pagos fraccionados a cuenta de este impuesto, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen¹⁷. Según las reglas de no residentes con establecimiento permanente, añade el reglamento.

En el caso de que alguno de los partícipes no residentes de las entidades con presencia en territorio español invoque un convenio de doble imposición, se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad en atribución fueron satisfechas por los partícipes no residentes en la parte que les corresponda¹⁸.

¹⁶ Artículo 38 del TR de 2004.

¹⁷ Artículo 38.3 del TR de 2004.

¹⁸ Artículo 38.4 del TR de 2004.

Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar su aplicación y la consiguiente devolución, dentro del plazo de *cuatro años*, contado desde la fecha del ingreso o del vencimiento del periodo de declaración e ingreso de la retención. El ministro de Economía y Hacienda¹⁹ (en la actualidad, de Hacienda y Función Pública), en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto²⁰.

De esta forma, como explica RUIBAL PEREIRA, los socios residentes en Estados con los que exista convenio de doble imposición podrán, en el marco del convenio, solicitar la aplicación del mecanismo para evitar la doble imposición internacional, modalidad exención o modalidad deducción, y evitar que las rentas obtenidas en España se graven tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia del socio²¹.

La entidad deberá presentar una autoliquidación anual de las rentas correspondientes, según las reglas indicadas, siguiendo las normas que establezca el ministro de Economía y Hacienda²² (en la actualidad, de Hacienda y Función Pública).

Responsable solidario: responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias, en el ámbito de la imposición sobre la renta, correspondientes a las entidades en atribución constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, las personas que sean sus representantes, sin necesidad de un previo acto de derivación de responsabilidad²³.

Se destaca, en suma, la especial regulación de este supuesto de entidad en atribución constituida en el extranjero con presencia en territorio español. Su regulación supone conjuntar un mosaico de los tres impuestos.

Respecto a las entidades **sin presencia** en territorio español, cuando una entidad en atribución constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en este una actividad económica en la forma indicada, la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del TR de 2004, en armonía con que los partícipes no residentes en territorio español serán considerados contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente²⁴.

En este supuesto reviste particular relevancia el juego de la retención a practicar por el pagador. Para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente no se exige presen-

¹⁹ O su sucesor competencial.

²⁰ Artículo 16.4 y 19 de Reglamento del IRNR.

²¹ RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en atribución...», *op. cit.*, págs. 405 y 413.

²² Véase nota 19.

²³ Artículo 9.4 del TR de 2004.

²⁴ Artículo 39.1 del TR de 2004.

tar autoliquidación por las rentas que hubieran sido objeto de retención o ingreso a cuenta²⁵. Por ello, la doctrina dice que esta retención lo es a título definitivo o con carácter liberatorio.

En cuanto a las obligaciones de información, las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español no estarán sometidas a las obligaciones de información previstas en la normativa del IRPF²⁶.

7. RETENCIONES

Punto de partida: estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta²⁷, con arreglo a las *reglas de IRPF*, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por el IRPF, contribuyente por el IS o contribuyente por el IRNR²⁸.

La práctica de retención exige la concurrencia de dos elementos: primero, el elemento subjetivo: ¿quién debe retener?, se exige que quien paga la renta esté tipificado como retenedor, y, segundo, la renta objeto de retención: la definición de la retención exige la previa calificación de la renta y *la renta es calificada desde la perspectiva del retenido*, que es quien la percibe.

Cómputo en la imposición sobre la renta: dicha retención o ingreso a cuenta practicados sobre la entidad se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción (proporción de la participación) en que se le atribuyan las rentas percibidas²⁹.

Excepción: en el supuesto de entidades constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español, a las retenciones o ingresos a cuenta sobre las rentas que obtengan en territorio español no les será de aplicación las reglas del IRPF, sino que las retenciones o ingresos a cuenta se determinarán de la siguiente manera:

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

²⁵ Artículo 28.3 del TR de 2004.

²⁶ Artículo 39 del TR de 2004.

²⁷ Como es sabido, ingreso a cuenta lo es de una retribución en especie. Mientras que la expresión genérica es pagos a cuenta.

²⁸ MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 15-16. ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 266-268.

²⁹ Artículo 89.2 de la Ley del IRPF.

- b) Cuando el pagador no entienda acreditadas estas circunstancias, practicará la retención con arreglo a las normas del IRNR, sin considerar el lugar de residencia de los partícipes en la entidad ni las exenciones que contempla el artículo 14 del TR de 2004. El tipo de retención será el que corresponda según los tipos de gravamen propios de los no residentes sin establecimiento permanente³⁰.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un Estado o territorio calificado como paraíso fiscal, la retención a aplicar seguirá en todos los casos la solución anterior: normas del IRNR sin considerar el lugar de residencia de sus partícipes ni las exenciones que contempla el artículo 14 del TR de 2004. El tipo de retención será el que corresponda según los tipos de gravamen propios de los no residentes sin establecimiento permanente.

Transmisión de **inmuebles**: regla especial. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los partícipes de la entidad en atribución transmitente no sea residente en territorio español entonces el adquirente del inmueble debe practicar, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos partícipes no residentes, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2 del TR de 2004.

La consecuencia es que el adquirente queda obligado a retener e ingresar el 3%, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre la renta correspondiente a aquellos. Si bien no procederá el ingreso a cuenta en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades que sean residentes en territorio español³¹.

Los supuestos en que está prevista la entrada en juego de esta regla son dos: las entidades en atribución constituidas en España que no realizan actividad económica, cuando algún miembro sea no residente y las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español, cuando algún partícipe sea no residente.

8. DECLARACIÓN INFORMATIVA

Está previsto el deber de la entidad de presentar una declaración informativa sobre las rentas. Su contenido se centra en la renta total obtenida por la entidad y la renta atribuible a cada partícipe.

³⁰ La normativa aplicable a la retención queda así en manos del retenedor. La idolatría del conductismo parece haber nublado al legislador la visión del resultado a que se llega.

³¹ «Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán *afectos* al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente» (art. 25.2, *in fine*).

Delimitación negativa: las entidades en atribución que no desarrollen una actividad económica y sus rentas no excedan de 3.000 euros no están obligadas a presentar declaración informativa.

Las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español tampoco estarán sometidas a las obligaciones de información previstas en la normativa del IRPF³².

El cumplimiento del deber está a cargo del representante de la entidad en atribución. Caso de entidades en atribución constituidas en el extranjero, el deber queda a cargo de los partícipes contribuyentes del IRPF y contribuyentes del IS.

Las entidades en atribución deberán notificar a sus partícipes la renta total y la renta atribuible a cada uno de los partícipes según lo reglamentariamente previsto³³.

Además, está el deber de suministro de información a cargo de la entidad en atribución en el supuesto de percepción por la entidad de rentas relativas a activos financieros en sentido amplio y en que la renta sea atribuible a partícipes personas físicas residentes en otro Estado de la Unión³⁴.

Si bien las entidades mencionadas no estarán obligadas a suministrar información cuando la renta sea percibida por una persona física que pueda probar que actúa por cuenta de una entidad sin personalidad jurídica, no sometida a imposición de acuerdo con las normas generales de tributación de las empresas o que no tenga la consideración de institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 85/611/CEE, y ello sea o no entidad en atribución de rentas de acuerdo con la legislación española³⁵.

A distinguir del deber de suministro de información a cargo de la entidad en atribución en el supuesto de abono –e incluso mediación en el pago– por la entidad a personas físicas residentes en otro Estado de la Unión, de rentas relativas a activos financieros en sentido amplio³⁶.

Estos deberes de información en relación con rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados de la Unión han estado vigentes hasta 31 de diciembre de 2015. A partir de 1 de enero de 2016 debe acudir al Real Decreto 1021/2015³⁷, sobre obligaciones relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, que transpone la Directiva 2014/107/UE sobre intercambio automático de información.

³² Artículo 39 del TR de 2004.

³³ Artículo 90.3 de la Ley del IRPF.

³⁴ Artículo 47 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección (RGIT de 2007).

³⁵ Artículo 47.3 c) del RGIT de 2007.

³⁶ Artículo 45 de RGIT de 2007.

³⁷ Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, sobre obligación de informar sobre cuentas financieras.

9. DIRECTIVA SOBRE INFORMACIÓN

La Directiva 2014/107/UE³⁸ ha introducido normas sobre el intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad europea, que se insertan en el cuerpo de la anterior Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Según el artículo 8.3 bis de la directiva, cada Estado de la Unión debe adoptar las medidas necesarias para que sus instituciones financieras apliquen las normas de comunicación de información y las normas de diligencia debida, garantizando la aplicación efectiva de dichas normas. Con vistas a que cada Estado, mediante intercambio automático y en plazo, comunique a los demás Estados de la Unión la información fiscal recogida, que se centra en conocer la residencia a efectos fiscales, relativa a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2016, que corresponda a una «cuenta sujeta a comunicación de información».

En el caso de una entidad titular de una cuenta financiera y que, tras la aplicación de las normas de diligencia debida, sea identificada como entidad con una o varias «personas que ejercen el control» que sean «personas sujetas a comunicación de información», en tal caso deberá ser comunicado no solo el nombre, domicilio y NIF de la entidad sino también el nombre, domicilio, NIF y fecha y lugar de nacimiento de cada una de las «personas sujetas a comunicación de información».

Además de cualquier otro Estado de la Unión, por «territorio participante» con respecto a cada Estado miembro se entiende, a los fines de la directiva, sea cualquier otro territorio con el cual el Estado de que se trate haya celebrado un acuerdo por el que el territorio deba facilitar la información y que esté identificado en una lista publicada por el Estado, sea otro territorio con el cual la Unión haya celebrado un acuerdo por el que el territorio deba facilitar la información que esté identificado en una lista publicada por la Comisión.

El trato como «cuentas sujetas a comunicación de información» relativo a entidades agrupa dos supuestos: el supuesto de las cuentas cuya titularidad corresponda a una o varias entidades que deban ser consideradas en sí «personas sujetas a comunicación de información», y el supuesto de las cuentas cuya titularidad corresponda a «ENF pasivas»³⁹ en las que una o varias de las per-

³⁸ Pueden verse DIEPVENS, N. y DEBELVA, F.: «The evolution of the Exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure», *EC Tax Review* n.º 4 (2015); FUSTER GÓMEZ, M.: «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *REDF*, n.º 167 (2015). DIEPVENS y DEBELVA concluyen que «the possibilities and instruments for tax authorities to Exchange information have been steadily increasing, but a corresponding increase of taxpayer protection has been absent» (pág. 218).

³⁹ La directiva distingue entre entidad no financiera (ENF) activa y entidad no financiera (ENF) pasiva. «**ENF pasiva**» es definida negativamente, como la entidad no financiera que no es una «ENF activa». ENF activa es definida mediante una lista de siete criterios, cada uno de los cuales atribuye la condición de ENF activa. Como orientación cabe indicar que quedarían comprendidas entre las ENF pasivas las entidades que realizan una actividad económica real que no cotizan en mercados organizados y también las instituciones financieras en sentido amplio y no estricto. Respecto de

sonas que ejercen el control sean «personas sujetas a comunicación de información». El segundo supuesto es del máximo interés para nosotros, por su relación con las entidades en régimen de atribución de rentas. La regulación distingue entre las cuentas preexistentes y las nuevas cuentas.

Por «entidad» la Directiva 2014/107/UE entiende una persona jurídica o un instrumento jurídico, como lo son una sociedad de capital, una sociedad de personas, un fideicomiso o una fundación. Un instrumento jurídico es considerado, por la directiva, similar a las sociedades de personas incluso aunque no sea tratado como unidad imponible por el Estado miembro.

9.1. CUENTAS PREEXISTENTES DE ENTIDADES

Respecto a las cuentas preexistentes de entidades deberán ser sometidas a revisión aquellas cuyo saldo o valor agregado a 31 de diciembre de 2015 exceda de un importe expresado en moneda nacional de cada Estado que corresponda a 250.000 USD y también las cuentas preexistentes que a 31 de diciembre de 2015 no excedan de dicha cantidad pero cuyo saldo o valor agregado exceda el último día de cualquier año civil posterior. A este respecto las instituciones financieras deberán desarrollar actuaciones de revisión en dos campos.

Por una parte, actuaciones dirigidas a la determinación de si la entidad es una «persona sujeta a comunicación de información».

En tal sentido se prevén actuaciones de revisión de la información que conserven con fines reglamentarios o de relación con el cliente, incluida la recopilada conforme a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales, para determinar si la información indica que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión. En la información indicativa de que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión está comprendido el lugar de constitución o un domicilio en un Estado de la Unión.

Si se llega a que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión, la institución financiera deberá considerar la cuenta como «cuenta sujeta a comunicación de información». Salvo que obtenga una declaración del titular de la cuenta, o que se determine justificadamente, que el titular no es una persona sujeta a comunicación de información.

Por otra parte, la institución financiera deberá determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva» en la que una o varias personas que ejercen el control sean «personas sujetas a comunicación de información». Si es así, la cuenta deberá ser tratada como «cuenta sujeta a comunicación de información». Para llevar a cabo estas determinaciones, la institución financiera deberá seguir las siguientes indicaciones en el orden que resulte más adecuado a las circunstancias:

ellas la directiva toma en consideración la averiguación de quiénes son las personas que *ejercen el control* efectivo de la entidad. Como veremos [10. Fideicomiso y residencia], un fideicomiso puede asumir la condición de ENF pasiva.

- a) Con el fin de determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva», la institución financiera deberá obtener una declaración del titular de la cuenta para establecer su condición. A menos que tenga información con base en la cual pueda determinar justificadamente que el titular de la cuenta es una «ENF activa» o es una institución financiera –distinta de la entidad de inversión en sentido amplio⁴⁰– que no sea una institución financiera de un territorio participante.
- b) Con el fin de determinar qué personas son las que ejercen el control del titular de una cuenta, la institución financiera podrá basarse en la información recopilada y conservada con arreglo a los procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales.
- c) Con vistas a saber si una persona que ejerce el control de una «ENF pasiva» es una persona sujeta a comunicación de información, la institución financiera podrá basarse en la información obtenida siguiendo los procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales en el caso de cuentas preexistentes de entidad cuya titularidad corresponda a una o varias ENF cuyo saldo no exceda de un importe que corresponda a 1.000.000 USD, o bien basarse en una declaración del titular de la cuenta o una declaración de la persona que ejerce el control que indique los Estados de la Unión u otros territorios en los que tal persona sea residente a efectos fiscales.

9.2. NUEVAS CUENTAS DE ENTIDADES

Respecto a las nuevas cuentas de entidades, las instituciones financieras informantes deberán, similarmente, desarrollar actuaciones de averiguación en dos campos. Por una parte, la determinación de si la entidad en sí debe ser considerada «persona sujeta a comunicación de información».

La previsión es obtener una declaración, que podrá formar parte de la documentación de apertura de cuentas, que permita que la institución financiera determine la residencia o residencias a efectos fiscales del titular de la cuenta y confirme la credibilidad de tal declaración sobre la base de la información que dicha institución haya obtenido en la apertura de la cuenta. Incluyendo toda la documentación recopilada con arreglo a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales. Si la entidad certifica que no tiene residencia a efectos fiscales, entonces la institución financiera podrá acudir a la dirección de la *oficina principal* de la entidad para la determinación de la residencia del titular de la cuenta.

⁴⁰ Entidad de inversión en sentido amplio (apartado A.6 b) de la sección VIII de la directiva) es la entidad cuya renta bruta es atribuible principalmente a la inversión, reinversión o negociación en activos financieros, si la entidad es gestionada por otra entidad que es a su vez una institución de depósito, una institución de custodia, una compañía de seguros específica o una entidad de inversión en sentido estricto (apartado A.6 a) de la sección VIII).

Si la declaración indica que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión, la institución financiera deberá tratar la cuenta como «cuenta sujeta a comunicación de información». Salvo que determine justificadamente que el titular de la cuenta no es una persona sujeta a deber de información en relación con dicho Estado miembro.

Por otra parte, la institución financiera deberá determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva» en la que una o varias personas que ejercen el control son personas que están sujetas al deber de información. En tal caso, la cuenta deberá ser tratada como una «cuenta sujeta a comunicación de información». Para llevar a cabo estas averiguaciones, la institución financiera deberá seguir las indicaciones en el orden que resulte más adecuado a las circunstancias:

- a) Con el fin de determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva», la institución informante deberá basarse en una declaración del titular de la cuenta para establecer su condición. Salvo que tenga información sobre la base de la cual pueda determinar justificadamente que el titular de la cuenta es una «ENF activa» o una institución financiera –distinta de la entidad de inversión en sentido amplio⁴¹– que no sea una institución financiera de un territorio participante.
- b) Con el fin de determinar las personas que ejercen el control del titular de una cuenta, la institución financiera podrá basarse en la información recopilada y conservada con arreglo a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales.
- c) Con vistas a determinar si una persona que ejerce el control de una «ENF pasiva» es una persona que está sujeta a deber de información, la institución financiera podrá basarse en una declaración del titular de la cuenta o de la persona que ejerce el control.

Observamos que para las nuevas cuentas no se señala ningún umbral cuantitativo. Explica la exposición de motivos de la directiva que «por lo general, en la presente directiva no deben incluirse umbrales, ya que se pueden eludir con facilidad dividiendo las cuentas en diferentes instituciones financieras». Como regla general se trata de las cuentas financieras abiertas a partir del 1 de enero de 2016.

10. FIDEICOMISO Y RESIDENCIA

El tratamiento de los instrumentos jurídicos que no reciben el tratamiento de unidad imponible en un Estado de la Unión, en la directiva, acaba separando los fideicomisos de los demás instrumentos. Las distintas soluciones asignadas exigirían una nítida identificación de los supuestos, tarea que la directiva no acomete.

⁴¹ Entidad de inversión en sentido amplio es la entidad cuya renta bruta es atribuible principalmente a la inversión, reinversión o negociación en activos financieros, si la entidad es gestionada por otra entidad que es a su vez una institución de depósito, una institución de custodia, una compañía de seguros específica o una entidad de inversión en sentido estricto.

En el caso de un fideicomiso con naturaleza de institución financiera, se considera que posee una participación en el capital las personas a las que se considere sea fideicomitente, sea beneficiario [o fideicomisario] de la totalidad o de una parte del fideicomiso, o cualquier otra persona física que ejerza el control efectivo último sobre el fideicomiso⁴².

Las personas sujetas a comunicación de información tendrán la consideración de beneficiarias de un fideicomiso si tienen derecho a percibir, directa o indirectamente –por ejemplo, a través de un agente designado– una distribución obligatoria de beneficios, o bien pueden percibir, directa o indirectamente, una distribución discrecional de beneficios⁴³ con cargo al fideicomiso.

Las participaciones en el capital o en los beneficios de fideicomisos que tienen numerosos socios o cotizan en mercados de valores reconocidos son consideradas «valores mobiliarios» y quedan comprendidas en la noción de activo financiero a los efectos de la directiva.

En un fideicomiso, «personas que ejercen el control» designará a los fideicomitentes los fiduciarios, los protectores, los beneficiarios o a una o varias categorías de beneficiarios, y a toda otra persona o personas físicas que en última instancia tengan el control efectivo sobre el fideicomiso. Para el caso de una relación jurídica distinta del fideicomiso, la expresión designará a las personas que desempeñen una función equivalente o similar.

Deber de informar: como punto de partida cuando una institución financiera –que sea distinta de un fideicomiso– no tenga residencia a efectos fiscales, lo que puede ocurrir porque se la considera fiscalmente transparente, o porque está situada en un territorio en el que no hay impuesto sobre la renta, se considerará que está sujeta a la normativa de un Estado miembro, y es, por tanto, una institución financiera del Estado, a los efectos de la directiva, si concurre alguna de las tres circunstancias siguientes:

- a) El estar constituida con arreglo a la legislación del Estado miembro.
- b) Que su lugar de administración, incluida su administración efectiva, se encuentre en el Estado miembro.
- c) El estar la institución sujeta a supervisión financiera en el Estado miembro.

La consecuencia es que las instituciones financieras distintas a los fideicomisos y que sean residentes en dos o más Estados de la Unión, quedarán sujetas a las obligaciones de comunicación de información y de diligencia debida en aquel Estado en que la institución mantengan su cuenta o cuentas financieras.

⁴² La praxis británica muestra que el supuesto nuclear es que el fiduciario posea participaciones en el fideicomiso. Además no es infrecuente que fideicomitente sea una fundación.

⁴³ En la praxis británica también cabe que el fideicomiso perciba intereses por la concesión de préstamos directos a entidades y aún a bancos, aparte de las inversiones en valores mobiliarios.

Sin embargo, en el supuesto de los fideicomisos que son instituciones financieras⁴⁴, la solución es distinta, porque se considera que el fideicomiso está sujeto a la normativa de un Estado de la Unión, a los efectos de la directiva, si uno o varios de sus fiduciarios son residentes en tal Estado. Y ello con independencia de si el fideicomiso como tal es o no considerado residente en un Estado de la Unión a efectos fiscales. *La norma mira al Estado del fiduciario y no al Estado del fideicomiso.* Con la excepción del caso en que el fideicomiso, teniendo su residencia a efectos fiscales en otro Estado de la Unión, comunique a este Estado toda la información, exigida por la presente directiva, respecto de las cuentas sujetas a comunicación de información mantenidas por el fideicomiso.

Por otra parte, en cuanto a los fideicomisos que son considerados «ENF pasivas» y la asignación de **residencia asimilada**, hemos de partir de que una entidad como una sociedad de personas, una sociedad de personas de responsabilidad limitada o un instrumento jurídico *similar*, deberá ser tratada, a efectos de la directiva sobre información, como residente en el territorio en el que esté situado su lugar de *administración efectiva*, si carece de residencia a efectos fiscales.

A su vez, una persona jurídica o un instrumento jurídico será considerado «similar» a una sociedad de personas o una sociedad de personas de responsabilidad limitada, a estos efectos, incluso cuando no tiene trato de *unidad imponible* en un Estado de la Unión según la legislación fiscal de ese Estado de la Unión⁴⁵. Los redactores de la directiva se decantan por la solución unitaria.

Sin embargo, a estos efectos, un fideicomiso que revista la condición de «ENF pasiva» no va a ser considerado un instrumento jurídico similar a una sociedad de personas. También en este punto la solución es distinta. Y ello para evitar la comunicación repetida de información. Atendido que el concepto de personas que ejercen el control tiene un significado muy amplio en el caso de los fideicomisos.

Ausencia del deber: por último, además, ante un fideicomiso, en el supuesto de que el fiduciario sea de suyo una institución financiera obligada a comunicar información y facilite toda la información exigida, a los efectos de esta directiva, respecto de todas las cuentas del fideicomiso sujetas al deber de información, entonces el fideicomiso como tal será considerado institución no obligada a comunicar información.

Se desprende que la omisión de alguna información por parte del fiduciario llevará al fideicomiso fuera del ámbito de aplicación de esta norma, lo que supondrá simultáneamente haber incumplido el fideicomiso su deber de comunicar la información debida a efectos de la directiva sobre intercambio.

⁴⁴ La norma considera el supuesto de fiduciario que es una institución financiera obligada a comunicar información (sección VII, letra B, punto 1) y el supuesto de fideicomiso con naturaleza de institución financiera (sección VII, letra C, punto 4 y anexo II, punto 3). De esta manera, se difumina la distinción entre controlante y controlado a efectos de la directiva, pudiendo derivar en la confusión.

⁴⁵ Se deriva una situación de deliberada desarmonía entre la normativa fiscal y la normativa sobre información.

Esta compleja normativa, como vemos, genera un efecto de retroalimentación, porque con vistas a averiguar la residencia del titular o de la persona que ejerce control se exige que se comunique la información financiera y para regular el deber de informar acaba atribuyéndose una residencia específica incluso a quien carece de ella, residencia que, además, puede ser eventualmente distinta a la residencia a efectos fiscales.

11. SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

La Ley 27/2014⁴⁶ ha atraído al campo del IS a las sociedades civiles con objeto mercantil⁴⁷, que deban ser consideradas residentes en territorio español, con efectos a 1 de enero de 2016. Lo que supone bifurcar las reglas de juego de las sociedades civiles en la imposición sobre la renta.

Mediante los siguientes enunciados: que son contribuyentes del IS las personas jurídicas excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, que las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil tributan en régimen de atribución de rentas y la previsión de la disposición transitoria trigésima segunda de normas sobre las sociedades civiles y socios que estaban en régimen de atribución y que a partir de 1 de enero de 2016 tengan la condición de contribuyentes del IS.

Desde el punto de vista diacrónico, se destaca que la reforma implica achicar el ámbito de aplicación de las entidades en régimen de atribución de rentas, al excluir de su esfera a las sociedades civiles con objeto mercantil y que para las sociedades civiles con objeto mercantil, en cuanto a su tributación, la solución normativa supone dejar la anterior concepción «transparente» para adoptar la solución unitaria, que es la anunciada en el artículo 35 de la LGT.

Circunstancia de necesaria concurrencia en los contribuyentes del IS es la condición de **residencia** en territorio español de la sociedad. Si una sociedad civil con objeto mercantil no es considerada residente en territorio español, entonces está fuera del campo de sujeción del IS y, si ya lo estaba, continuará en régimen de atribución de rentas, sin cambio alguno.

Los criterios de residencia en territorio español a efectos del IS aplicables a las sociedades civiles son los mismos que para las sociedades mercantiles: la constitución según el código español, el domicilio social en territorio español y la sede de dirección efectiva en territorio español⁴⁸. No hay otros puntos de conexión.

Anotamos la asimetría conceptual, a la luz del artículo 8 de la LIS, de que la negación de residencia en territorio español no lleva a la sociedad civil a la órbita del IRNR, sino que la «de-

⁴⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS).

⁴⁷ MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas...», *op. cit.*, pág. 4.

⁴⁸ Artículo 8 de la LIS.

vuelve» al régimen de atribución de rentas, en el que la consideración de la hipotética residencia de la sociedad no está presente en el diseño, siempre de libre configuración, del legislador fiscal.

La base imponible de la sociedad civil con objeto mercantil en la imposición sobre la renta ahora será determinada según las reglas del IS. No será determinada mediante las reglas del IRPF. Aun cuando haya socios no residentes no entrarán en juego las reglas del IRNR para determinar la base.

La determinación del tipo de gravamen se regirá por las reglas del IS, aunque haya socios persona física y aun cuando haya socios no residentes en territorio español. A contraste con la solución anterior.

En el supuesto de que la sociedad civil tenga socios no residentes en territorio español ahora recibirán el mismo trato las sociedades constituidas según las leyes españolas y las sociedades constituidas según las leyes extranjeras, siempre y cuando la sociedad civil tenga un punto de conexión constitutivo de residencia en territorio español.

Abandonado el régimen de «transparencia» o plural por la sociedad civil de objeto mercantil, a favor del método de «unidad imponible», la presencia de socios no residentes en la sociedad civil *ab initio* resulta irrelevante desde la perspectiva de la definición del régimen fiscal aplicable a la sociedad.

La entrada de las sociedades civiles en el campo del IS va a suponer poder acceder a regímenes especiales, como el de las entidades de reducida dimensión, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores e incluso el régimen sobre tenencia de valores extranjeros, siempre que concurren las condiciones generales del régimen.

No habiendo una normativa contable específica sobre sociedades civiles, las sociedades civiles con objeto mercantil deberán poder presentar ante la Administración tributaria la contabilidad mercantil según lo previsto por el Código de Comercio, por exigencia de la normativa fiscal⁴⁹.

Sociedad civil con objeto mercantil puede ser una sociedad civil constituida en el extranjero que implante su sede de dirección efectiva en territorio español y tenga objeto mercantil. Que puede tener socios no residentes. Sociedad civil con objeto mercantil puede ser una sociedad civil constituida en el extranjero que traslade su domicilio social a territorio español y tenga objeto mercantil. Que puede tener socios no residentes.

Esta reforma por la LIS está en armonía con la Directiva 2014/107/UE, sobre intercambio de información, que, por regla general, da un tratamiento unitario a los «instrumentos jurídicos» incluso cuando no tienen trato de unidad imponible en su Estado.

⁴⁹ Artículo 120 de la LIS.

12. REGLAS DE TRANSICIÓN

A las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y que tengan la consideración de contribuyentes del IS a partir de dicha fecha, es decir, a las sociedades civiles con objeto mercantil preexistentes, les es aplicable el régimen de la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

La disposición se ocupa de la integración de las rentas *pendientes*, devengadas y no integradas en la base imponible de los periodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas. Se asienta la premisa inicial de que la integración de las rentas se realizará en la base imponible del IS correspondiente al primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016.

En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016 podrán suponer que algún ingreso ni gasto quede sin computar o que se impute de nuevo en otro periodo impositivo.

Obviamente, las rentas que en el pasado se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo, porque ya han cumplido con su tributación.

El futuro reparto de beneficios cuando el beneficio provenga de los tiempos del régimen de atribución debe considerar el cambio habido en la estructuración de la tributación. En la futura transmisión de la participación deberá hacerse memoria de las implicaciones del tiempo en que la sociedad civil estuvo en régimen de atribución.

12.1. DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS

En primer lugar, la distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que se desplegó el régimen de atribución de rentas recibirá el siguiente tratamiento, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a las entidades en ese momento:

- 1.º Cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, los beneficios a que refiere el artículo 25.1.ª a) y b) de la Ley del IRPF no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.
- 2.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

- 3.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda según las reglas del IRNR para contribuyentes sin establecimiento permanente.

El ámbito de los beneficios cristaliza en los comprendidos en las letras a) dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de la entidad y b) los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que facultan para participar en ingresos por causa distinta de la remuneración del trabajo personal, del artículo 25 de la Ley del IRPF. Lo que supone la exclusión de las letras c) los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre las participaciones, d) cualquier otra utilidad, distinta, procedente de una entidad por la condición de partícipe, y, e) la distribución de la prima de emisión de acciones, en cuanto al exceso sobre el valor de adquisición de las acciones afectadas. Se suscita el interrogante de si también juegan las exclusiones cuando el perceptor es un contribuyente del IS o un contribuyente del IRNR. Entiendo que la solución debe ser la misma para todos los supuestos. Porque es la normativa del IRPF la preponderante en la definición de la renta atribuible en el régimen de atribución y porque no se percibe qué razón habría para dar soluciones distintas a esta transición.

12.2. TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

En segundo lugar, las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de *beneficios no distribuidos* obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución, recibirán el siguiente tratamiento, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen aplicable a las entidades en ese momento:

- 1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF se computará la renta por la diferencia entre el valor de transmisión y el «valor de adquisición y de titularidad».

El «valor de adquisición y de titularidad» se entenderá compuesto: por el precio o cantidad desembolsada para la adquisición de la participación y por el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución en el tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

En el caso de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de periodos anteriores en los que haya regido el régimen de atribución.

- 2.º Cuando el transmitente de la participación sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en la normativa del IS.

- 3.º Cuando el transmitente de la participación sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda según las reglas del IRNR.

12.3. CONTABILIDAD MERCANTIL

Estas reglas sobre distribución de beneficios y transmisión de participaciones, en cabeza del socio, solo entran en juego desde el presupuesto de que la sociedad civil con objeto mercantil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015, según lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.

Solo los contribuyentes que desarrollen una actividad empresarial en sentido estricto –con exclusión de las actividades profesionales– que sigan el método de estimación directa *modalidad normal* están obligados, ante la normativa fiscal, a llevar contabilidad mercantil, frente a los demás supuestos en que es suficiente llevar los libros tipificados en la normativa tributaria.

Por contraste, en el caso de sociedades civiles que no se encuentren en el supuesto enunciado, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, si bien con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible. Salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales. Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el importe que derive de la norma anterior.

Esta norma supone hacer «tabla rasa» de los avatares de la renta en tiempos del régimen de atribución. La distribución de beneficios hará tabla rasa del origen actual o pretérito de la renta distribuida. La enajenación de la participación en la sociedad tomará como valor inicial –no la fecha sino– el valor de la participación «actualizado» a día 1 de enero de 2016, esto es, el día del cambio de régimen.

En suma, respecto a la distribución de beneficios y transmisión de participaciones, debemos anotar el dualismo de soluciones.

Bibliografía

BARRENECHEA ELORRIETA, S. [2008]: «Atribución de rentas», en *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes* (MENÉNDEZ MORENO, A., coord.), Valladolid.

COLLADO YURRITA, M. A. (dir.) [2011]: *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Pamplona.

DIEPVENS, N. y DEBELVA, F. [2015]: «The evolution of the Exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure», *EC Tax Review*, n.º 4.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho fiscal internacional*, 2.ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo.

FUSTER GÓMEZ, M. [2015]: «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *REDF*, n.º 167.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [1999]: *La tributación de la renta obtenida por sociedades profesionales*, Madrid.

MOSQUERA MOURIÑO, A. [2012]: «Régimen de atribución de rentas: especial referencia a las actividades económicas», *Carta tributaria*, n.º 4.

PÉREZ ROYO, F. [2015]: *Impuesto sobre la renta de no residentes en Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 9.ª ed., Madrid.

ROMERO FLOR, L. M. [2015]: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 57.

RUIBAL PEREIRA, L. [2003]: «La nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas en el impuesto sobre la renta de no residentes», *Diritto e Pratica tributaria Internazionale*, n.º 4.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. [2011]: *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Barcelona.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2015]: *Lecciones de fiscalidad internacional*, Madrid.

tar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, entonces no se computarán las rentas *negativas* que excedan de las positivas obtenidas en el mismo Estado y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado.

Capital mobiliario: los contribuyentes del IS y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean partícipes de una entidad en atribución integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas³.

Inversión colectiva: los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean partícipes de una entidad en régimen de atribución que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las mencionadas acciones o participaciones⁴.

La regulación sobre la determinación de la renta del partícipe, en sede de la normativa del IRPF⁵, no aborda, claro está, cuál es el tipo de gravamen aplicable al partícipe contribuyente.

3. ENTIDADES Y CONTRIBUYENTES

La entidad en régimen de atribución de rentas como tal no está sujeta a la imposición personal sobre la renta y la renta que obtiene deberá ser atribuida no a ella sino a sus partícipes. Se trata de las sociedades civiles, con o sin personalidad, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

En el ámbito de la regulación están no solo las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas, sino también las entidades constituidas en el extranjero de naturaleza jurídica análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas constituida según la ley española.

Es seña de identidad de las entidades en régimen de atribución de rentas que no tienen la consideración de contribuyentes en el IRPF⁶ y que tampoco están sujetas al IS⁷. En suma, no están

³ Artículo 89.5 *in fine* de la Ley del IRPF.

⁴ Artículo 89.5 de la Ley del IRPF.

⁵ Cabe distinguir entre la normativa del IRPF como cuerpo continente de la regulación y las reglas aplicables en este campo, donde entran también reglas del IS y reglas del IRNR.

⁶ Artículo 8.3 de la Ley del IRPF.

⁷ Artículo 86 de la Ley del IRPF.

sujetas a la imposición sobre la renta de las personas residentes en territorio español. Si bien las sociedades agrarias de transformación tributarán en el IS.

En el estatuto jurídico de estas entidades en atribución se destaca: que revisten la condición de retenedoras por las rentas que abonan; que pueden revestir la condición de «retenidas», por las rentas que perciben y que son titulares del deber de presentar declaraciones informativas. Por ello la LGT enuncia su posible condición de «obligado tributario».

Contribuyentes en el régimen de atribución: pueden ser los contribuyentes del IS, los contribuyentes del IRPF, los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente o los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente. La condición de persona física o persona jurídica y la condición de residente o no residente del partícipe serán pues claves en la tributación.

La excepción la encontramos en las entidades en atribución constituidas en el extranjero que cuenten con partícipes no residentes, con presencia en territorio español⁸, en que el contribuyente será la propia entidad, en relación con las rentas de los partícipes no residentes.

4. BASE IMPONIBLE Y TIPOS DE GRAVAMEN

Desde el punto de vista de la dogmática apreciamos que la determinación de la renta a atribuir no prejuzga cuál es el impuesto en cuya base imponible debe ser domiciliada esa renta. En tal sentido una renta cuya determinación ha seguido las reglas del IRPF puede deber ser integrada en la base imponible del IS o del IRNR del contribuyente.

Dado que el IRPF y el IS son impuestos sobre la renta global del contribuyente, la renta del partícipe por causa de su pertenencia a una entidad en atribución habrá de integrarse, en estos impuestos, con las demás rentas de cada contribuyente. En el IRPF la renta atribuida por esta causa no tiene una adscripción *a priori* en la base general o en la base del ahorro, sino que dependerá de la fuente de la renta percibida: actividad económica, capital mobiliario, capital inmobiliario, ganancia patrimonial.

¿Qué tipo es el aplicable en el gravamen del partícipe? Dado que la renta es atribuida al partícipe de la entidad, el impuesto personal sobre la renta (IRPF, IS, IRNR) del partícipe será el que definirá el tipo de gravamen aplicable a él. El impuesto cuyo tipo de gravamen es aplicado no prejuzga qué normativa es la que determina la renta atribuida en la base imponible. En algunos casos lo será la normativa de otro impuesto sobre la renta.

Para los contribuyentes del IRNR que sean personas físicas residentes en otro Estado de la Unión cuyos rendimientos del trabajo y actividad económica rebasen el umbral señalado y ejer-

⁸ Artículo 38 del TR de 2004.

citen la opción por tributar según las reglas del IRPF, sin perder su condición de contribuyente del IRNR⁹ se integrará su renta atribuida en el cálculo del impuesto según las reglas del IRPF.

La presencia de partícipes no residentes en la entidad pone en juego reglas adicionales en el sistema de tributación de entidades en atribución. Vamos a examinarlas a continuación.

5. ENTIDADES CONSTITUIDAS EN ESPAÑA

En el caso de entidades en atribución que envuelven a partícipes no residentes en territorio español, la norma formula la separación entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes y distingue entre entidades constituidas según las leyes españolas y entidades constituidas según una ley extranjera.

El modelo de la tributación del TR de 2004, con una excepción que sobresale, consiste en que para los partícipes no residentes en territorio español, como es lógico, el tipo de gravamen va a permanecer en el campo de las reglas del IRNR.

Comenzando con las entidades en atribución constituidas en España, la norma subdistingue según que realicen una actividad económica o que no realicen ninguna actividad económica.

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una **actividad económica** en territorio español, los partícipes no residentes en territorio español serán considerados contribuyentes del IRNR con *establecimiento permanente*¹⁰.

La interpretación sistemática conduce a entender que la determinación de la base imponible como punto de partida sigue las reglas del IRPF, con las exclusiones anteriormente mencionadas. Y que caso de que todos los partícipes sean contribuyentes del IS o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente entonces aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible.

Responsable solidario: responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes en territorio español las personas que sean sus representantes, sin necesidad de notificar un previo acto de derivación de responsabilidad¹¹.

Mientras que en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que no desarrollen una actividad económica en territorio español, respecto a los partícipes no residentes en territo-

⁹ Artículo 46 del TR de 2004.

¹⁰ Artículo 35 del TR de 2004.

¹¹ Artículo 9.4 del TR de 2004.

rio español, la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con las normas del capítulo IV del TR de 2004, en armonía con que tales partícipes no residentes serán considerados contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente¹².

En este supuesto, la entidad en régimen de atribución de rentas estará obligada a *ingresar a cuenta* la diferencia entre la parte de la retención soportada que le corresponda al partícipe no residente, esto es, según las reglas del IRPF, y la retención que hubiera resultado de haberse aplicado directamente sobre la renta atribuida la normativa sobre retenciones del IRNR¹³.

Respecto a la declaración informativa, las entidades en atribución que no desarrollen una actividad económica en territorio español y que sus rentas no excedan de 3.000 euros no están obligadas a presentar declaración informativa de las rentas ante la Administración.

6. ENTIDADES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO

Respecto a las entidades en atribución constituidas según la ley extranjera, en la que haya partícipes no residentes, la norma distingue entre entidades con presencia en territorio español, a las que se da una solución unitaria, y entidades sin presencia en territorio español, en que se vuelve a la solución plural¹⁴.

Presupuesto para la tributación de las entidades en atribución constituidas según la ley extranjera es que su naturaleza sea análoga a una entidad en atribución constituida en España.

Respecto a las entidades **con presencia** en el territorio, el enunciado de la norma refiere a cuando una entidad en atribución constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de esta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

Esta organización parece un establecimiento permanente pero no lo es, y la razón, como ha explicado RUIBAL PEREIRA¹⁵, está en que esta entidad en atribución de rentas constituida en el extranjero solo tributa por la parte de renta atribuible a los socios no residentes en territorio español mientras que un establecimiento permanente vendría obligado a tributar por todas las rentas obtenidas en España.

¹² Artículo 36 del TR de 2004.

¹³ Artículo 36.2 del TR de 2004.

¹⁴ ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 246-249.

¹⁵ RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en atribución...», *op. cit.*, pág. 408.

La consecuencia es que en tal caso el contribuyente será enraizado en el IRNR y que, además, contribuyente será *la propia entidad* en atribución constituida según la ley extranjera. Encontramos aquí una excepción a la regla general. Las reglas configuradoras de su obligación tributaria son las que siguen:

- 1.^a La base imponible estará constituida por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada conforme a lo establecido según las reglas de la Ley del IRPF que resulte atribuible a los partícipes no residentes de la entidad.
- 2.^a La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del IS.
- 3.^a La cuota se minorará aplicando las bonificaciones y deducciones que se permiten para los contribuyentes del IRNR que operan mediante establecimiento permanente, así como los pagos a cuenta, siempre en la parte correspondiente a la renta atribuible a los partícipes no residentes¹⁶.

Respecto a la base imponible entiendo deben jugar las cinco exclusiones previstas en la normativa del IRPF, que son: el artículo 23.3, capital inmobiliario plurianual; el artículo 26.2, capital mobiliario plurianual; el artículo 32, actividad económica plurianual; la disposición transitoria novena, ganancias patrimoniales de particulares, y el artículo 23.2, reducción por dar en alquiler una vivienda. Porque solo los partícipes contribuyentes en el IRPF gozan de la íntegra aplicación de las reglas de su impuesto, en este campo.

Sin embargo, entiendo que no es aplicable la norma según la cual caso de que todos los partícipes sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes en el IRNR con establecimiento permanente, aplicarán las reglas del IS para determinar la renta atribuible. Porque la base imponible, según la regulación específica de esta figura, se debe definir en sede de IRPF.

Las entidades contribuyentes estarán obligadas a realizar pagos fraccionados a cuenta de este impuesto, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen¹⁷. Según las reglas de no residentes con establecimiento permanente, añade el reglamento.

En el caso de que alguno de los partícipes no residentes de las entidades con presencia en territorio español invoque un convenio de doble imposición, se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad en atribución fueron satisfechas por los partícipes no residentes en la parte que les corresponda¹⁸.

¹⁶ Artículo 38 del TR de 2004.

¹⁷ Artículo 38.3 del TR de 2004.

¹⁸ Artículo 38.4 del TR de 2004.

Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar su aplicación y la consiguiente devolución, dentro del plazo de *cuatro años*, contado desde la fecha del ingreso o del vencimiento del periodo de declaración e ingreso de la retención. El ministro de Economía y Hacienda¹⁹ (en la actualidad, de Hacienda y Función Pública), en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto²⁰.

De esta forma, como explica RUIBAL PEREIRA, los socios residentes en Estados con los que exista convenio de doble imposición podrán, en el marco del convenio, solicitar la aplicación del mecanismo para evitar la doble imposición internacional, modalidad exención o modalidad deducción, y evitar que las rentas obtenidas en España se graven tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia del socio²¹.

La entidad deberá presentar una autoliquidación anual de las rentas correspondientes, según las reglas indicadas, siguiendo las normas que establezca el ministro de Economía y Hacienda²² (en la actualidad, de Hacienda y Función Pública).

Responsable solidario: responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias, en el ámbito de la imposición sobre la renta, correspondientes a las entidades en atribución constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, las personas que sean sus representantes, sin necesidad de un previo acto de derivación de responsabilidad²³.

Se destaca, en suma, la especial regulación de este supuesto de entidad en atribución constituida en el extranjero con presencia en territorio español. Su regulación supone conjuntar un mosaico de los tres impuestos.

Respecto a las entidades **sin presencia** en territorio español, cuando una entidad en atribución constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en este una actividad económica en la forma indicada, la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del TR de 2004, en armonía con que los partícipes no residentes en territorio español serán considerados contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente²⁴.

En este supuesto reviste particular relevancia el juego de la retención a practicar por el pagador. Para los contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente no se exige presen-

¹⁹ O su sucesor competencial.

²⁰ Artículo 16.4 y 19 de Reglamento del IRNR.

²¹ RUIBAL PEREIRA, L.: «La nueva regulación de las entidades en atribución...», *op. cit.*, págs. 405 y 413.

²² Véase nota 19.

²³ Artículo 9.4 del TR de 2004.

²⁴ Artículo 39.1 del TR de 2004.

tar autoliquidación por las rentas que hubieran sido objeto de retención o ingreso a cuenta²⁵. Por ello, la doctrina dice que esta retención lo es a título definitivo o con carácter liberatorio.

En cuanto a las obligaciones de información, las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español no estarán sometidas a las obligaciones de información previstas en la normativa del IRPF²⁶.

7. RETENCIONES

Punto de partida: estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta²⁷, con arreglo a las *reglas de IRPF*, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por el IRPF, contribuyente por el IS o contribuyente por el IRNR²⁸.

La práctica de retención exige la concurrencia de dos elementos: primero, el elemento subjetivo: ¿quién debe retener?, se exige que quien paga la renta esté tipificado como retenedor, y, segundo, la renta objeto de retención: la definición de la retención exige la previa calificación de la renta y *la renta es calificada desde la perspectiva del retenido*, que es quien la percibe.

Cómputo en la imposición sobre la renta: dicha retención o ingreso a cuenta practicados sobre la entidad se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción (proporción de la participación) en que se le atribuyan las rentas percibidas²⁹.

Excepción: en el supuesto de entidades constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español, a las retenciones o ingresos a cuenta sobre las rentas que obtengan en territorio español no les será de aplicación las reglas del IRPF, sino que las retenciones o ingresos a cuenta se determinarán de la siguiente manera:

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

²⁵ Artículo 28.3 del TR de 2004.

²⁶ Artículo 39 del TR de 2004.

²⁷ Como es sabido, ingreso a cuenta lo es de una retribución en especie. Mientras que la expresión genérica es pagos a cuenta.

²⁸ MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 15-16. ROMERO FLOR, L. M.: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas...», *op. cit.*, págs. 266-268.

²⁹ Artículo 89.2 de la Ley del IRPF.

- b) Cuando el pagador no entienda acreditadas estas circunstancias, practicará la retención con arreglo a las normas del IRNR, sin considerar el lugar de residencia de los partícipes en la entidad ni las exenciones que contempla el artículo 14 del TR de 2004. El tipo de retención será el que corresponda según los tipos de gravamen propios de los no residentes sin establecimiento permanente³⁰.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un Estado o territorio calificado como paraíso fiscal, la retención a aplicar seguirá en todos los casos la solución anterior: normas del IRNR sin considerar el lugar de residencia de sus partícipes ni las exenciones que contempla el artículo 14 del TR de 2004. El tipo de retención será el que corresponda según los tipos de gravamen propios de los no residentes sin establecimiento permanente.

Transmisión de inmuebles: regla especial. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los partícipes de la entidad en atribución transmitente no sea residente en territorio español entonces el adquirente del inmueble debe practicar, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos partícipes no residentes, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2 del TR de 2004.

La consecuencia es que el adquirente queda obligado a retener e ingresar el 3%, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre la renta correspondiente a aquellos. Si bien no procederá el ingreso a cuenta en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades que sean residentes en territorio español³¹.

Los supuestos en que está prevista la entrada en juego de esta regla son dos: las entidades en atribución constituidas en España que no realizan actividad económica, cuando algún miembro sea no residente y las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español, cuando algún partícipe sea no residente.

8. DECLARACIÓN INFORMATIVA

Está previsto el deber de la entidad de presentar una declaración informativa sobre las rentas. Su contenido se centra en la renta total obtenida por la entidad y la renta atribuible a cada partícipe.

³⁰ La normativa aplicable a la retención queda así en manos del retenedor. La idolatría del conductismo parece haber nublado al legislador la visión del resultado a que se llega.

³¹ «Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán *afectos* al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente» (art. 25.2, *in fine*).

Delimitación negativa: las entidades en atribución que no desarrollen una actividad económica y sus rentas no excedan de 3.000 euros no están obligadas a presentar declaración informativa.

Las entidades en atribución constituidas en el extranjero sin presencia en territorio español tampoco estarán sometidas a las obligaciones de información previstas en la normativa del IRPF³².

El cumplimiento del deber está a cargo del representante de la entidad en atribución. Caso de entidades en atribución constituidas en el extranjero, el deber queda a cargo de los partícipes contribuyentes del IRPF y contribuyentes del IS.

Las entidades en atribución deberán notificar a sus partícipes la renta total y la renta atribuible a cada uno de los partícipes según lo reglamentariamente previsto³³.

Además, está el deber de suministro de información a cargo de la entidad en atribución en el supuesto de percepción por la entidad de rentas relativas a activos financieros en sentido amplio y en que la renta sea atribuible a partícipes personas físicas residentes en otro Estado de la Unión³⁴.

Si bien las entidades mencionadas no estarán obligadas a suministrar información cuando la renta sea percibida por una persona física que pueda probar que actúa por cuenta de una entidad sin personalidad jurídica, no sometida a imposición de acuerdo con las normas generales de tributación de las empresas o que no tenga la consideración de institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 85/611/CEE, y ello sea o no entidad en atribución de rentas de acuerdo con la legislación española³⁵.

A distinguir del deber de suministro de información a cargo de la entidad en atribución en el supuesto de abono –e incluso mediación en el pago– por la entidad a personas físicas residentes en otro Estado de la Unión, de rentas relativas a activos financieros en sentido amplio³⁶.

Estos deberes de información en relación con rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados de la Unión han estado vigentes hasta 31 de diciembre de 2015. A partir de 1 de enero de 2016 debe acudir al Real Decreto 1021/2015³⁷, sobre obligaciones relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, que transpone la Directiva 2014/107/UE sobre intercambio automático de información.

³² Artículo 39 del TR de 2004.

³³ Artículo 90.3 de la Ley del IRPF.

³⁴ Artículo 47 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección (RGIT de 2007).

³⁵ Artículo 47.3 c) del RGIT de 2007.

³⁶ Artículo 45 de RGIT de 2007.

³⁷ Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, sobre obligación de informar sobre cuentas financieras.

9. DIRECTIVA SOBRE INFORMACIÓN

La Directiva 2014/107/UE³⁸ ha introducido normas sobre el intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad europea, que se insertan en el cuerpo de la anterior Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Según el artículo 8.3 bis de la directiva, cada Estado de la Unión debe adoptar las medidas necesarias para que sus instituciones financieras apliquen las normas de comunicación de información y las normas de diligencia debida, garantizando la aplicación efectiva de dichas normas. Con vistas a que cada Estado, mediante intercambio automático y en plazo, comunique a los demás Estados de la Unión la información fiscal recogida, que se centra en conocer la residencia a efectos fiscales, relativa a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2016, que corresponda a una «cuenta sujeta a comunicación de información».

En el caso de una entidad titular de una cuenta financiera y que, tras la aplicación de las normas de diligencia debida, sea identificada como entidad con una o varias «personas que ejercen el control» que sean «personas sujetas a comunicación de información», en tal caso deberá ser comunicado no solo el nombre, domicilio y NIF de la entidad sino también el nombre, domicilio, NIF y fecha y lugar de nacimiento de cada una de las «personas sujetas a comunicación de información».

Además de cualquier otro Estado de la Unión, por «territorio participante» con respecto a cada Estado miembro se entiende, a los fines de la directiva, sea cualquier otro territorio con el cual el Estado de que se trate haya celebrado un acuerdo por el que el territorio deba facilitar la información y que esté identificado en una lista publicada por el Estado, sea otro territorio con el cual la Unión haya celebrado un acuerdo por el que el territorio deba facilitar la información que esté identificado en una lista publicada por la Comisión.

El trato como «cuentas sujetas a comunicación de información» relativo a entidades agrupa dos supuestos: el supuesto de las cuentas cuya titularidad corresponda a una o varias entidades que deban ser consideradas en sí «personas sujetas a comunicación de información», y el supuesto de las cuentas cuya titularidad corresponda a «ENF pasivas»³⁹ en las que una o varias de las per-

³⁸ Pueden verse DIEPVENS, N. y DEBELVA, F.: «The evolution of the Exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure», *EC Tax Review* n.º 4 (2015); FUSTER GÓMEZ, M.: «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *REDF*, n.º 167 (2015). DIEPVENS y DEBELVA concluyen que «the possibilities and instruments for tax authorities to Exchange information have been steadily increasing, but a corresponding increase of taxpayer protection has been absent» (pág. 218).

³⁹ La directiva distingue entre entidad no financiera (ENF) activa y entidad no financiera (ENF) pasiva. «ENF pasiva» es definida negativamente, como la entidad no financiera que no es una «ENF activa». ENF activa es definida mediante una lista de siete criterios, cada uno de los cuales atribuye la condición de ENF activa. Como orientación cabe indicar que quedarían comprendidas entre las ENF pasivas las entidades que realizan una actividad económica real que no cotizan en mercados organizados y también las instituciones financieras en sentido amplio y no estricto. Respecto de

sonas que ejercen el control sean «personas sujetas a comunicación de información». El segundo supuesto es del máximo interés para nosotros, por su relación con las entidades en régimen de atribución de rentas. La regulación distingue entre las cuentas preexistentes y las nuevas cuentas.

Por «entidad» la Directiva 2014/107/UE entiende una persona jurídica o un instrumento jurídico, como lo son una sociedad de capital, una sociedad de personas, un fideicomiso o una fundación. Un instrumento jurídico es considerado, por la directiva, similar a las sociedades de personas incluso aunque no sea tratado como unidad imponible por el Estado miembro.

9.1. CUENTAS PREEXISTENTES DE ENTIDADES

Respecto a las cuentas preexistentes de entidades deberán ser sometidas a revisión aquellas cuyo saldo o valor agregado a 31 de diciembre de 2015 exceda de un importe expresado en moneda nacional de cada Estado que corresponda a 250.000 USD y también las cuentas preexistentes que a 31 de diciembre de 2015 no excedan de dicha cantidad pero cuyo saldo o valor agregado exceda el último día de cualquier año civil posterior. A este respecto las instituciones financieras deberán desarrollar actuaciones de revisión en dos campos.

Por una parte, actuaciones dirigidas a la determinación de si la entidad es una «persona sujeta a comunicación de información».

En tal sentido se prevén actuaciones de revisión de la información que conserven con fines reglamentarios o de relación con el cliente, incluida la recopilada conforme a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales, para determinar si la información indica que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión. En la información indicativa de que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión está comprendido el lugar de constitución o un domicilio en un Estado de la Unión.

Si se llega a que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión, la institución financiera deberá considerar la cuenta como «cuenta sujeta a comunicación de información». Salvo que obtenga una declaración del titular de la cuenta, o que se determine justificadamente, que el titular no es una persona sujeta a comunicación de información.

Por otra parte, la institución financiera deberá determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva» en la que una o varias personas que ejercen el control sean «personas sujetas a comunicación de información». Si es así, la cuenta deberá ser tratada como «cuenta sujeta a comunicación de información». Para llevar a cabo estas determinaciones, la institución financiera deberá seguir las siguientes indicaciones en el orden que resulte más adecuado a las circunstancias:

ellas la directiva toma en consideración la averiguación de quiénes son las personas que *ejercen el control* efectivo de la entidad. Como veremos [10. Fideicomiso y residencia], un fideicomiso puede asumir la condición de ENF pasiva.

- a) Con el fin de determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva», la institución financiera deberá obtener una declaración del titular de la cuenta para establecer su condición. A menos que tenga información con base en la cual pueda determinar justificadamente que el titular de la cuenta es una «ENF activa» o es una institución financiera –distinta de la entidad de inversión en sentido amplio⁴⁰– que no sea una institución financiera de un territorio participante.
- b) Con el fin de determinar qué personas son las que ejercen el control del titular de una cuenta, la institución financiera podrá basarse en la información recopilada y conservada con arreglo a los procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales.
- c) Con vistas a saber si una persona que ejerce el control de una «ENF pasiva» es una persona sujeta a comunicación de información, la institución financiera podrá basarse en la información obtenida siguiendo los procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales en el caso de cuentas preexistentes de entidad cuya titularidad corresponda a una o varias ENF cuyo saldo no exceda de un importe que corresponda a 1.000.000 USD, o bien basarse en una declaración del titular de la cuenta o una declaración de la persona que ejerce el control que indique los Estados de la Unión u otros territorios en los que tal persona sea residente a efectos fiscales.

9.2. NUEVAS CUENTAS DE ENTIDADES

Respecto a las nuevas cuentas de entidades, las instituciones financieras informantes deberán, similarmente, desarrollar actuaciones de averiguación en dos campos. Por una parte, la determinación de si la entidad en sí debe ser considerada «persona sujeta a comunicación de información».

La previsión es obtener una declaración, que podrá formar parte de la documentación de apertura de cuentas, que permita que la institución financiera determine la residencia o residencias a efectos fiscales del titular de la cuenta y confirme la credibilidad de tal declaración sobre la base de la información que dicha institución haya obtenido en la apertura de la cuenta. Incluyendo toda la documentación recopilada con arreglo a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales. Si la entidad certifica que no tiene residencia a efectos fiscales, entonces la institución financiera podrá acudir a la dirección de la *oficina principal* de la entidad para la determinación de la residencia del titular de la cuenta.

⁴⁰ Entidad de inversión en sentido amplio (apartado A.6 b) de la sección VIII de la directiva) es la entidad cuya renta bruta es atribuible principalmente a la inversión, reinversión o negociación en activos financieros, si la entidad es gestionada por otra entidad que es a su vez una institución de depósito, una institución de custodia, una compañía de seguros específica o una entidad de inversión en sentido estricto (apartado A.6 a) de la sección VIII).

Si la declaración indica que el titular de la cuenta es residente en un Estado de la Unión, la institución financiera deberá tratar la cuenta como «cuenta sujeta a comunicación de información». Salvo que determine justificadamente que el titular de la cuenta no es una persona sujeta a deber de información en relación con dicho Estado miembro.

Por otra parte, la institución financiera deberá determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva» en la que una o varias personas que ejercen el control son personas que están sujetas al deber de información. En tal caso, la cuenta deberá ser tratada como una «cuenta sujeta a comunicación de información». Para llevar a cabo estas averiguaciones, la institución financiera deberá seguir las indicaciones en el orden que resulte más adecuado a las circunstancias:

- a) Con el fin de determinar si el titular de la cuenta es una «ENF pasiva», la institución informante deberá basarse en una declaración del titular de la cuenta para establecer su condición. Salvo que tenga información sobre la base de la cual pueda determinar justificadamente que el titular de la cuenta es una «ENF activa» o una institución financiera –distinta de la entidad de inversión en sentido amplio⁴¹– que no sea una institución financiera de un territorio participante.
- b) Con el fin de determinar las personas que ejercen el control del titular de una cuenta, la institución financiera podrá basarse en la información recopilada y conservada con arreglo a procedimientos dirigidos a identificar a los clientes según la legislación contra el blanqueo de capitales.
- c) Con vistas a determinar si una persona que ejerce el control de una «ENF pasiva» es una persona que está sujeta a deber de información, la institución financiera podrá basarse en una declaración del titular de la cuenta o de la persona que ejerce el control.

Observamos que para las nuevas cuentas no se señala ningún umbral cuantitativo. Explica la exposición de motivos de la directiva que «por lo general, en la presente directiva no deben incluirse umbrales, ya que se pueden eludir con facilidad dividiendo las cuentas en diferentes instituciones financieras». Como regla general se trata de las cuentas financieras abiertas a partir del 1 de enero de 2016.

10. FIDEICOMISO Y RESIDENCIA

El tratamiento de los instrumentos jurídicos que no reciben el tratamiento de unidad imponible en un Estado de la Unión, en la directiva, acaba separando los fideicomisos de los demás instrumentos. Las distintas soluciones asignadas exigirían una nítida identificación de los supuestos, tarea que la directiva no acomete.

⁴¹ Entidad de inversión en sentido amplio es la entidad cuya renta bruta es atribuible principalmente a la inversión, reinversión o negociación en activos financieros, si la entidad es gestionada por otra entidad que es a su vez una institución de depósito, una institución de custodia, una compañía de seguros específica o una entidad de inversión en sentido estricto.

En el caso de un fideicomiso con naturaleza de institución financiera, se considera que posee una participación en el capital las personas a las que se considere sea fideicomitente, sea beneficiario [o fideicomisario] de la totalidad o de una parte del fideicomiso, o cualquier otra persona física que ejerza el control efectivo último sobre el fideicomiso⁴².

Las personas sujetas a comunicación de información tendrán la consideración de beneficiarias de un fideicomiso si tienen derecho a percibir, directa o indirectamente –por ejemplo, a través de un agente designado– una distribución obligatoria de beneficios, o bien pueden percibir, directa o indirectamente, una distribución discrecional de beneficios⁴³ con cargo al fideicomiso.

Las participaciones en el capital o en los beneficios de fideicomisos que tienen numerosos socios o cotizan en mercados de valores reconocidos son consideradas «valores mobiliarios» y quedan comprendidas en la noción de activo financiero a los efectos de la directiva.

En un fideicomiso, «personas que ejercen el control» designará a los fideicomitentes los fiduciarios, los protectores, los beneficiarios o a una o varias categorías de beneficiarios, y a toda otra persona o personas físicas que en última instancia tengan el control efectivo sobre el fideicomiso. Para el caso de una relación jurídica distinta del fideicomiso, la expresión designará a las personas que desempeñen una función equivalente o similar.

Deber de informar: como punto de partida cuando una institución financiera –que sea distinta de un fideicomiso– no tenga residencia a efectos fiscales, lo que puede ocurrir porque se la considera fiscalmente transparente, o porque está situada en un territorio en el que no hay impuesto sobre la renta, se considerará que está sujeta a la normativa de un Estado miembro, y es, por tanto, una institución financiera del Estado, a los efectos de la directiva, si concurre alguna de las tres circunstancias siguientes:

- a) El estar constituida con arreglo a la legislación del Estado miembro.
- b) Que su lugar de administración, incluida su administración efectiva, se encuentre en el Estado miembro.
- c) El estar la institución sujeta a supervisión financiera en el Estado miembro.

La consecuencia es que las instituciones financieras distintas a los fideicomisos y que sean residentes en dos o más Estados de la Unión, quedarán sujetas a las obligaciones de comunicación de información y de diligencia debida en aquel Estado en que la institución mantengan su cuenta o cuentas financieras.

⁴² La praxis británica muestra que el supuesto nuclear es que el fiduciario posea participaciones en el fideicomiso. Además no es infrecuente que fideicomitente sea una fundación.

⁴³ En la praxis británica también cabe que el fideicomiso perciba intereses por la concesión de préstamos directos a entidades y aún a bancos, aparte de las inversiones en valores mobiliarios.

Sin embargo, en el supuesto de los fideicomisos que son instituciones financieras⁴⁴, la solución es distinta, porque se considera que el fideicomiso está sujeto a la normativa de un Estado de la Unión, a los efectos de la directiva, si uno o varios de sus fiduciarios son residentes en tal Estado. Y ello con independencia de si el fideicomiso como tal es o no considerado residente en un Estado de la Unión a efectos fiscales. *La norma mira al Estado del fiduciario y no al Estado del fideicomiso.* Con la excepción del caso en que el fideicomiso, teniendo su residencia a efectos fiscales en otro Estado de la Unión, comunique a este Estado toda la información, exigida por la presente directiva, respecto de las cuentas sujetas a comunicación de información mantenidas por el fideicomiso.

Por otra parte, en cuanto a los fideicomisos que son considerados «ENF pasivas» y la asignación de **residencia asimilada**, hemos de partir de que una entidad como una sociedad de personas, una sociedad de personas de responsabilidad limitada o un instrumento jurídico *similar*, deberá ser tratada, a efectos de la directiva sobre información, como residente en el territorio en el que esté situado su lugar de *administración efectiva*, si carece de residencia a efectos fiscales.

A su vez, una persona jurídica o un instrumento jurídico será considerado «similar» a una sociedad de personas o una sociedad de personas de responsabilidad limitada, a estos efectos, incluso cuando no tiene trato de *unidad imponible* en un Estado de la Unión según la legislación fiscal de ese Estado de la Unión⁴⁵. Los redactores de la directiva se decantan por la solución unitaria.

Sin embargo, a estos efectos, un fideicomiso que revista la condición de «ENF pasiva» no va a ser considerado un instrumento jurídico similar a una sociedad de personas. También en este punto la solución es distinta. Y ello para evitar la comunicación repetida de información. Atendido que el concepto de personas que ejercen el control tiene un significado muy amplio en el caso de los fideicomisos.

Ausencia del deber: por último, además, ante un fideicomiso, en el supuesto de que el fiduciario sea de suyo una institución financiera obligada a comunicar información y facilite toda la información exigida, a los efectos de esta directiva, respecto de todas las cuentas del fideicomiso sujetas al deber de información, entonces el fideicomiso como tal será considerado institución no obligada a comunicar información.

Se desprende que la omisión de alguna información por parte del fiduciario llevará al fideicomiso fuera del ámbito de aplicación de esta norma, lo que supondrá simultáneamente haber incumplido el fideicomiso su deber de comunicar la información debida a efectos de la directiva sobre intercambio.

⁴⁴ La norma considera el supuesto de fiduciario que es una institución financiera obligada a comunicar información (sección VII, letra B, punto 1) y el supuesto de fideicomiso con naturaleza de institución financiera (sección VII, letra C, punto 4 y anexo II, punto 3). De esta manera, se difumina la distinción entre controlante y controlado a efectos de la directiva, pudiendo derivar en la confusión.

⁴⁵ Se deriva una situación de deliberada desarmonía entre la normativa fiscal y la normativa sobre información.

Esta compleja normativa, como vemos, genera un efecto de retroalimentación, porque con vistas a averiguar la residencia del titular o de la persona que ejerce control se exige que se comuniquen la información financiera y para regular el deber de informar acaba atribuyéndose una residencia específica incluso a quien carece de ella, residencia que, además, puede ser eventualmente distinta a la residencia a efectos fiscales.

11. SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

La Ley 27/2014⁴⁶ ha atraído al campo del IS a las sociedades civiles con objeto mercantil⁴⁷, que deban ser consideradas residentes en territorio español, con efectos a 1 de enero de 2016. Lo que supone bifurcar las reglas de juego de las sociedades civiles en la imposición sobre la renta.

Mediante los siguientes enunciados: que son contribuyentes del IS las personas jurídicas excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, que las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil tributan en régimen de atribución de rentas y la previsión de la disposición transitoria trigésima segunda de normas sobre las sociedades civiles y socios que estaban en régimen de atribución y que a partir de 1 de enero de 2016 tengan la condición de contribuyentes del IS.

Desde el punto de vista diacrónico, se destaca que la reforma implica achicar el ámbito de aplicación de las entidades en régimen de atribución de rentas, al excluir de su esfera a las sociedades civiles con objeto mercantil y que para las sociedades civiles con objeto mercantil, en cuanto a su tributación, la solución normativa supone dejar la anterior concepción «transparente» para adoptar la solución unitaria, que es la anunciada en el artículo 35 de la LGT.

Circunstancia de necesaria concurrencia en los contribuyentes del IS es la condición de **residencia** en territorio español de la sociedad. Si una sociedad civil con objeto mercantil no es considerada residente en territorio español, entonces está fuera del campo de sujeción del IS y, si ya lo estaba, continuará en régimen de atribución de rentas, sin cambio alguno.

Los criterios de residencia en territorio español a efectos del IS aplicables a las sociedades civiles son los mismos que para las sociedades mercantiles: la constitución según el código español, el domicilio social en territorio español y la sede de dirección efectiva en territorio español⁴⁸. No hay otros puntos de conexión.

Anotamos la asimetría conceptual, a la luz del artículo 8 de la LIS, de que la negación de residencia en territorio español no lleva a la sociedad civil a la órbita del IRNR, sino que la «de-

⁴⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS).

⁴⁷ MOSQUERA MOURIÑO, A.: «Régimen de atribución de rentas...», *op. cit.*, pág. 4.

⁴⁸ Artículo 8 de la LIS.

vuelve» al régimen de atribución de rentas, en el que la consideración de la hipotética residencia de la sociedad no está presente en el diseño, siempre de libre configuración, del legislador fiscal.

La base imponible de la sociedad civil con objeto mercantil en la imposición sobre la renta ahora será determinada según las reglas del IS. No será determinada mediante las reglas del IRPF. Aun cuando haya socios no residentes no entrarán en juego las reglas del IRNR para determinar la base.

La determinación del tipo de gravamen se regirá por las reglas del IS, aunque haya socios persona física y aun cuando haya socios no residentes en territorio español. A contraste con la solución anterior.

En el supuesto de que la sociedad civil tenga socios no residentes en territorio español ahora recibirán el mismo trato las sociedades constituidas según las leyes españolas y las sociedades constituidas según las leyes extranjeras, siempre y cuando la sociedad civil tenga un punto de conexión constitutivo de residencia en territorio español.

Abandonado el régimen de «transparencia» o plural por la sociedad civil de objeto mercantil, a favor del método de «unidad imponible», la presencia de socios no residentes en la sociedad civil *ab initio* resulta irrelevante desde la perspectiva de la definición del régimen fiscal aplicable a la sociedad.

La entrada de las sociedades civiles en el campo del IS va a suponer poder acceder a regímenes especiales, como el de las entidades de reducida dimensión, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores e incluso el régimen sobre tenencia de valores extranjeros, siempre que concurren las condiciones generales del régimen.

No habiendo una normativa contable específica sobre sociedades civiles, las sociedades civiles con objeto mercantil deberán poder presentar ante la Administración tributaria la contabilidad mercantil según lo previsto por el Código de Comercio, por exigencia de la normativa fiscal⁴⁹.

Sociedad civil con objeto mercantil puede ser una sociedad civil constituida en el extranjero que implante su sede de dirección efectiva en territorio español y tenga objeto mercantil. Que puede tener socios no residentes. Sociedad civil con objeto mercantil puede ser una sociedad civil constituida en el extranjero que traslade su domicilio social a territorio español y tenga objeto mercantil. Que puede tener socios no residentes.

Esta reforma por la LIS está en armonía con la Directiva 2014/107/UE, sobre intercambio de información, que, por regla general, da un tratamiento unitario a los «instrumentos jurídicos» incluso cuando no tienen trato de unidad imponible en su Estado.

⁴⁹ Artículo 120 de la LIS.

12. REGLAS DE TRANSICIÓN

A las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y que tengan la consideración de contribuyentes del IS a partir de dicha fecha, es decir, a las sociedades civiles con objeto mercantil preexistentes, les es aplicable el régimen de la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

La disposición se ocupa de la integración de las rentas *pendientes*, devengadas y no integradas en la base imponible de los periodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas. Se asienta la premisa inicial de que la integración de las rentas se realizará en la base imponible del IS correspondiente al primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016.

En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del IS a partir de 1 de enero de 2016 podrán suponer que algún ingreso ni gasto quede sin computar o que se impute de nuevo en otro periodo impositivo.

Obviamente, las rentas que en el pasado se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo, porque ya han cumplido con su tributación.

El futuro reparto de beneficios cuando el beneficio provenga de los tiempos del régimen de atribución debe considerar el cambio habido en la estructuración de la tributación. En la futura transmisión de la participación deberá hacerse memoria de las implicaciones del tiempo en que la sociedad civil estuvo en régimen de atribución.

12.1. DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS

En primer lugar, la distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que se desplegó el régimen de atribución de rentas recibirá el siguiente tratamiento, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a las entidades en ese momento:

- 1.º Cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, los beneficios a que refiere el artículo 25.1.ª a) y b) de la Ley del IRPF no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.
- 2.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

- 3.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda según las reglas del IRNR para contribuyentes sin establecimiento permanente.

El ámbito de los beneficios cristaliza en los comprendidos en las letras a) dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de la entidad y b) los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que facultan para participar en ingresos por causa distinta de la remuneración del trabajo personal, del artículo 25 de la Ley del IRPF. Lo que supone la exclusión de las letras c) los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre las participaciones, d) cualquier otra utilidad, distinta, procedente de una entidad por la condición de partícipe, y, e) la distribución de la prima de emisión de acciones, en cuanto al exceso sobre el valor de adquisición de las acciones afectadas. Se suscita el interrogante de si también juegan las exclusiones cuando el perceptor es un contribuyente del IS o un contribuyente del IRNR. Entiendo que la solución debe ser la misma para todos los supuestos. Porque es la normativa del IRPF la preponderante en la definición de la renta atribuible en el régimen de atribución y porque no se percibe qué razón habría para dar soluciones distintas a esta transición.

12.2. TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

En segundo lugar, las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de *beneficios no distribuidos* obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución, recibirán el siguiente tratamiento, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen aplicable a las entidades en ese momento:

- 1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF se computará la renta por la diferencia entre el valor de transmisión y el «valor de adquisición y de titularidad».

El «valor de adquisición y de titularidad» se entenderá compuesto: por el precio o cantidad desembolsada para la adquisición de la participación y por el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución en el tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

En el caso de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de periodos anteriores en los que haya regido el régimen de atribución.

- 2.º Cuando el transmitente de la participación sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en la normativa del IS.

- 3.º Cuando el transmitente de la participación sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda según las reglas del IRNR.

12.3. CONTABILIDAD MERCANTIL

Estas reglas sobre distribución de beneficios y transmisión de participaciones, en cabeza del socio, solo entran en juego desde el presupuesto de que la sociedad civil con objeto mercantil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015, según lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.

Solo los contribuyentes que desarrollen una actividad empresarial en sentido estricto –con exclusión de las actividades profesionales– que sigan el método de estimación directa *modalidad normal* están obligados, ante la normativa fiscal, a llevar contabilidad mercantil, frente a los demás supuestos en que es suficiente llevar los libros tipificados en la normativa tributaria.

Por contraste, en el caso de sociedades civiles que no se encuentren en el supuesto enunciado, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, si bien con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible. Salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales. Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha tendrán como valor de adquisición el importe que derive de la norma anterior.

Esta norma supone hacer «tabla rasa» de los avatares de la renta en tiempos del régimen de atribución. La distribución de beneficios hará tabla rasa del origen actual o pretérito de la renta distribuida. La enajenación de la participación en la sociedad tomará como valor inicial –no la fecha sino– el valor de la participación «actualizado» a día 1 de enero de 2016, esto es, el día del cambio de régimen.

En suma, respecto a la distribución de beneficios y transmisión de participaciones, debemos anotar el dualismo de soluciones.

Bibliografía

BARRENECHEA ELORRIETA, S. [2008]: «Atribución de rentas», en *Los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes* (MENÉNDEZ MORENO, A., coord.), Valladolid.

COLLADO YURRITA, M. A. (dir.) [2011]: *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Pamplona.

DIEPVENS, N. y DEBELVA, F. [2015]: «The evolution of the Exchange of information in direct tax matters: the taxpayer's rights under pressure», *EC Tax Review*, n.º 4.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. [2013]: *Derecho fiscal internacional*, 2.ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo.

FUSTER GÓMEZ, M. [2015]: «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *REDF*, n.º 167.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. [1999]: *La tributación de la renta obtenida por sociedades profesionales*, Madrid.

MOSQUERA MOURIÑO, A. [2012]: «Régimen de atribución de rentas: especial referencia a las actividades económicas», *Carta tributaria*, n.º 4.

PÉREZ ROYO, F. [2015]: *Impuesto sobre la renta de no residentes en Curso de Derecho tributario. Parte especial*, 9.ª ed., Madrid.

ROMERO FLOR, L. M. [2015]: «Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas», *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, n.º 57.

RUIBAL PEREIRA, L. [2003]: «La nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas en el impuesto sobre la renta de no residentes», *Diritto e Pratica tributaria Internazionale*, n.º 4.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. [2011]: *El intercambio de información tributaria entre Estados*, Barcelona.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. [2015]: *Lecciones de fiscalidad internacional*, Madrid.