

IRPF / Atribución de rentas / Sociedad civil constituida en España / Socio no residente / Establecimiento permanente

DGT: 01-10-2008

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1753/2008

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Entidades en atribución de rentas. En el caso de una sociedad civil constituida en España por dos socios, uno de los cuales es no residente, a la hora de atribuir la renta al socio no residente de la entidad se considerará que la misma se atribuye al socio como contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, correspondiendo la determinación de la calificación de la renta atribuida, de su cálculo y de los pagos a cuenta, a la normativa del IRPF. Pues bien, esa normativa señala que si el miembro residente de la EAR es un sujeto pasivo del IS, como el otro miembro sería un contribuyente por el IRNR con establecimiento permanente, la renta atribuible se determinará de acuerdo con la normativa del IS. Por el contrario, si el miembro residente de la EAR es contribuyente del IRPF, las rentas de la EAR se calcularán conforme a las normas del IRPF. En concreto, las rentas obtenidas y abonadas estarán sujetas a retención conforme a la normativa del IRPF y dichas retenciones e ingresos a cuenta que hubiera soportado la EAR serán deducibles por los comuneros en la misma proporción en que se atribuyan las rentas. Asimismo, la entidad en atribución de rentas, cuando satisfaga o abone rentas sujetas al Impuesto, estará obligada a practicar retenciones e ingresos a cuenta en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro. Finalmente, el pago fraccionado correspondiente a las entidades en atribución de rentas que ejerzan actividades económicas se efectuará por cada uno de los socios a los que proceda atribuir renta de esta naturaleza, en proporción a su participación en los beneficios de la entidad.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8.º 3, 87, 89 y 99

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 7.º

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 112

Descripción sucinta de los hechos:

La persona consultante va a constituir una sociedad civil con otro socio, aportando ambos capital y trabajo. La actividad de la SCP consistirá en la prestación de servicios de maquetación y diseño gráfico. El consultante va a cambiar su residencia a Méjico pero desde allí, gracias a las nuevas tecnologías, va a seguir prestando los servicios a la sociedad. Los clientes serán todos residentes fiscalmente en España.

Cuestión planteada:

Tributación como no residente en España teniendo en cuenta que su residencia fiscal va a estar en Méjico.

Contestación:

El artículo 87 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29), en adelante LIRPF, dispone que son entidades en régimen de atribución de rentas las siguientes:

«1. Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.º 3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

2. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.»

El artículo 8.º 3 de la LIRPF dispone que las sociedades civiles no tienen la consideración de contribuyentes del IRPF y señala como tributarán las rentas obtenidas por ellas:

«No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley.»

Por tanto la consulta se refiere a una Entidad en régimen de atribución de rentas (en adelante EAR).

El artículo 87.3 de la LIRPF dispone que las EAR no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades y en este mismo sentido la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en adelante TRLIS, en su artículo 6, único artículo de la Ley referente a las EAR, dice:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

2. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación, que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.»

La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobada por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, establece a estos efectos en el artículo 7.º que:

«Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del título VII de dicho texto refundido y en el capítulo V de esta ley.»

El artículo 7.º del TRLIRNR se remite para la regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas a las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (hoy Ley 35/2006) con las peculiaridades previstas en el capítulo V del TRLIRNR.

El capítulo V del TRLIRNR regula dos regímenes tributarios distintos, diferenciando en primer lugar entre EARs constituidas en España y constituidas en el extranjero.

Dentro de las EARs constituidas en España, diferencia entre las que realizan actividad económica y las que no la realizan.

En el caso consultado se trata de una EAR constituida en España, de la que forman parte un socio residente y un socio no residente y la EAR va a realizar una actividad económica en España consistente en la prestación de servicios de maquetación y diseño gráfico. El consultante es uno de los miembros de la EAR y va a ser residente en Méjico por lo que habrá que acudir en primer lugar al Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, de fecha 24 de julio de 1992 suscrito entre España y los Estados Unidos Mexicanos (BOE de 27 de octubre de 1994).

En los artículos 5.º, 7.º y 14 del convenio se menciona que si hay un establecimiento permanente o una base fija en España, España tendrá derecho a gravar las rentas obtenidas por el no residente mejicano en España.

En el caso planteado, se menciona la existencia de una sociedad civil constituida en España pero no se dan datos para saber si dispone o no de un establecimiento permanente para desarrollar su actividad conforme al artículo 5.º del convenio o una base fija conforme al artículo 14. En caso de disponer de un establecimiento permanente o una base fija, España podrá gravar las rentas obtenidas por el consultante cuando este residiendo en Méjico, de acuerdo con el artículo 35 del TRLIRNR, a cuyo tenor:

«En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto con establecimiento permanente.»

Por tanto, a la hora de atribuir la renta al socio no residente de la EAR se considerará que la misma se atribuye al socio como contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, correspondiendo la determinación de la calificación de la renta atribuida, de su cálculo y de los pagos a cuenta, a la normativa del IRPF conforme a la remisión hecha por el artículo 7.º del TRLIRNR.

En la sección 2.ª del Título X de la LIRPF dedicado a los Regímenes especiales se regula el régimen tributario de las EAR, artículos 86 a 90.

Según el artículo 89 de la LIRPF la naturaleza de la renta atribuible será la derivada de la actividad de donde proceda y el cálculo de la renta atribuible se realizará conforme al artículo 89.1.1.ª de la LIRPF, que establece:

«Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta ley.....

a) La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos de dicho Impuesto o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

(...)»

De conformidad con los preceptos anteriores, si el miembro residente de la EAR es un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, como el otro miembro sería un contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, la renta atribuible se determinará de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades [artículo 89.1.1.ª.a) de la LIRPF]. Por el contrario, si el miembro residente de la EAR es contribuyente del IRPF, las rentas de la EAR se calcularan conforme a las normas del IRPF (artículo 89.1.1.ª de la LIRPF). El tipo aplicable al no residente con establecimiento permanente será el del artículo 19 del TRLIRNR.

Por otra parte, mencionar que las rentas obtenidas y abonadas estarán sujetas a retención conforme a la normativa de la LIRPF y dichas retenciones e ingresos a cuenta que hubiera soportado la EAR serán deducibles por los comuneros en la misma proporción en que se atribuyan las rentas, por mandato expreso del artículo 89.2 de la LIRPF, a cuyo tenor:

«Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, 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 este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.» Asimismo el artículo 99 apartado 2 de la LIRPF dispone que la entidad en atribución de rentas, cuando satisfaga o abone rentas sujetas al Impuesto, estará obligada a practicar retenciones e ingresos a cuenta en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro.

Con arreglo al apartado 7 del artículo 99 de la LIRPF los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en atribución de rentas que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir renta de esta naturaleza, en proporción a su participación en los beneficios de la entidad.

Por su parte, el artículo 112 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en adelante (RIRPF), establece la obligación a los socios de realizar pagos fraccionados en proporción a su participación en el beneficio de la entidad cuando las EAR realicen actividades económicas.

De conformidad con lo dispuesto en la Disposición adicional decimoséptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, se entenderán realizados a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.