7
Imputación y atribución de rentas

7.1 Unión Temporal de Empresas (UTE) y Agrupaciones de interés económico (AIE)

7.2 Régimen de transparencia fiscal internacional

7.2.1 ¿A quien se imputará la renta positiva obtenida por una entidad de transparencia fiscal no residente en territorio español?

7.2.2 ¿Cuáles son las rentas objeto de imputación?

7.2.3 ¿Qué obligaciones formales se derivan si se aplica el régimen de transparencia fiscal internacional?

7.3 ¿Cómo tributarán los socios o partícipes de los fondos de inversión constituidos en "paraísos fiscales"?

7.4 Atribución de rentas

7.1 Unión Temporal de Empresas (UTE) y Agrupaciones de interés económico (AIE)

Las uniones temporales de empresas son entes sin personalidad jurídica propia para la colaboración empresarial por un período de tiempo cierto, determinado o indeterminado, cuyo objeto es el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto (así como otros accesorios o complementarios a éste), dentro o fuera de España.

Las AIE son una figura asociativa de cooperación interempresarial, creada con el fin de facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros.

La misma ley que regula a las AIE también contempla a las agrupaciones europeas de interés económico (AEIE) con domicilio en España, que equivalen a las primeras pero dentro del ámbito de la Unión Europea.

Unas y otras disfrutan de un régimen fiscal especial semejante en gran medida al de las UTEs.

Las rentas obtenidas por las UTEs y las AIEs, calculadas conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, se imputan a los socios para que cada uno, en el caso de que sean personas físicas, las declare en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

7.2 Régimen de transparencia fiscal internacional

7.2.1 ¿A quién se imputará la renta positiva obtenida por una entidad en transparencia fiscal no residente en territorio español?

La renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español se imputará a los socios. Para ello, dicha renta debe pertenecer a alguna de las clases que más adelante se detallan y, además, tienen que cumplirse las circunstancias siguientes:

1. Que estos socios tengan, en la fecha del cierre del ejercicio social, como mínimo una participación del 50% en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español. Ahora bien, los socios pueden tener la citada participación por sí solos o junto con entidades vinculadas según lo previsto en el artículo 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, o con otros socios unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad o por la que resulte de la constitución de la unión de hecho conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, hasta el segundo grado inclusive.

   La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

   El importe de la renta positiva a incluir se establecerá en proporción a la participación en los resultados o, si no los hubiera, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

2. Que el importe que ha satisfecho la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas que más adelante se detallan, por gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75% del que habría correspondido de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades.

7.2.2 ¿Cuáles son las rentas objeto de imputación?

Únicamente se imputará a los socios la renta positiva de la sociedad que provenga de las siguientes fuentes:

1. Titularidad de bienes inmuebles rústicos o urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, a no ser que estén afectos a una actividad empresarial o cedidos en uso a entidades no residentes que pertenezcan al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

2. Acciones y préstamos de la sociedad, así como participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios.

   No se incluye aquí la renta positiva que proceda de estos cuatro activos financieros:

   - Activos financieros que tiene la sociedad para cumplir las obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales.
   - Activos financieros que incorporen derechos de crédito nacidos de contratos establecidos como consecuencia de las actividades empresariales de la sociedad.
   - Activos financieros que tienen como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
   - Activos financieros que tienen las entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en el punto 3 siguiente.

   Se considera que la renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios (préstamos) procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere el punto 3 siguiente, cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85%, de ejercer actividades empresariales.

3. Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido indicado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

   No se incluirá la renta positiva cuando más del 50% de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente en territorio español procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido indicado por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

4. Transmisiones de los bienes y derechos citados en los puntos 1 y 2 anteriores que generen ganancias y pérdidas patrimoniales.

Sin embargo, existen dos **excepciones** para las rentas previstas en los puntos 1, 2 y 4 anteriores.

- No se incluirán las rentas previstas en los puntos 1, 2 y 4 anteriores, que la sociedad no residente en territorio español haya obtenido de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del 5%, cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:
  - Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.
  - Que los ingresos de las entidades de las que la sociedad obtiene las rentas procedan en más del 85% de actividades empresariales.

  Se entenderá que proceden de actividades empresariales las rentas previstas en los puntos 1, 2 y 4, siempre y cuando tengan su origen en entidades cuyos ingresos procedan al menos en un 85% de actividades empresariales (segunda de las dos condiciones de la primera excepción), y la participación que la sociedad no residente tiene, directa o indirectamente, en tales entidades sea superior al 5%.
- Asimismo, no se imputarán las rentas previstas en los puntos 1, 2 y 4 anteriores, cuando la suma de sus importes sea inferior al 15% de la renta total o inferior al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente.

  Los límites establecidos en esta segunda excepción podrán referirse a la renta o a los ingresos obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

  En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

  No se imputará en la base imponible del socio el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades satisfecho por la sociedad no residente por la parte de la renta a incluir.

Las rentas positivas de los puntos 1, 2, 3 y 4 anteriores se imputarán en la base imponible general.

Estarán obligados a la correspondiente imputación los contribuyentes del punto 1 del apartado 7.2.1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

La renta positiva que hay que imputar en la base imponible del socio se calculará según los principios y criterios establecidos para determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios. A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

No se imputarán los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva sólo se podrá imputar una vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios considerados como **paraísos fiscales**, se presumirá, salvo prueba en contrario, lo siguiente:

- Que el importe imputable a alguna de las clases de rentas ya detalladas que la sociedad ha satisfecho por razón del tipo de gravamen idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades es inferior al 75% del que habría satisfecho si hubiera aplicado las normas del citado Impuesto sobre Sociedades.
- Que la renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta detalladas más arriba.
- Que la renta obtenida por la entidad participada es equivalente al 15% del valor de adquisición de la participación.

Estas presunciones no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con otra u otras entidades que están obligadas a incluir la renta.

¿Cuándo tiene que declarar el socio la renta en el régimen de transparencia fiscal internacional?

La imputación de la renta positiva que proviene de la entidad no residente se realizará en el periodo impositivo que comprenda el día en que esta sociedad haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse superior a doce meses, a no ser que el socio opte por realizar la inclusión de la renta en el periodo impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio social, siempre que no hayan transcurrido más de seis meses desde que este ejercicio concluyó.

El socio manifestará esta opción en la primera declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en que haya de surtir efecto y deberá mantenerla durante tres años.

Deducción de la cuota del impuesto sobre la renta de la persona física residente

El impuesto o gravamen efectivamente pagado por la sociedad en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, se podrá deducir de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que corresponda a la renta positiva que se imputa al socio e incluye en la base imponible.

Esta deducción se hará aún cuando los impuestos correspondan a periodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

La deducción no superará la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

Nunca se deducirán los impuestos pagados en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

¿Cómo se calcula la renta cuando el socio vende su participación?

Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se utilizarán las reglas generales de la transmisión de participaciones en sociedades patrimoniales[81], con relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios de la sociedad que se citan en tales reglas serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

7.2.3 ¿Qué obligaciones formales se derivan si se aplica el régimen de transparencia fiscal internacional?

Los socios que estén sujetos a este régimen especial presentarán, junto con la declaración del Impuesto sobre la Renta de

81 Véase, dentro del capítulo 6 "Ganancias y pérdidas patrimoniales", el apartado 6.3.3 relativo a la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales.

las Personas Físicas, los siguientes datos de la sociedad no residente en territorio español:

- Nombre o razón social y lugar del domicilio de la sociedad.
- Lista de administradores de la sociedad.
- Balance y cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad.
- Importe de la renta positiva que deba ser atribuida a los socios.
- Documentos que justifiquen los impuestos que la sociedad ha pagado respecto de la renta positiva que deba ser atribuida a los socios.

  Además de lo previsto para este régimen se tendrán en cuenta los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

Lo previsto en este apartado 7.2 no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales

7.3 ¿Cómo tributarán los socios o partícipes de los fondos de inversión constituidos en "paraísos fiscales"?

Los contribuyentes que participen en "instituciones de inversión colectiva" (fondos de inversión) constituidos en países o territorios considerados como "paraísos fiscales" imputarán en la base imponible general el importe siguiente: la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del periodo impositivo y su valor de adquisición. A no ser que se demuestre lo contrario, se considerará que tal diferencia es el 15% del valor de adquisición de la acción o participación.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

No se imputarán los beneficios distribuidos por las citadas instituciones de inversión colectiva. Lo que harán es minorar el valor de adquisición de la participación.

La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará utilizando las reglas generales de la transmisión de participaciones en instituciones de inversión colectiva, debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los párrafos anteriores.

7.4 Atribución de rentas

Concepto

Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas:

- Las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica.
- Herencias yacentes.
- Comunidades de bienes.
- Demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.
- Entidades constituidas en el extranjero, cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las Sociedades Agrarias de Transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

¿Quiénes tributan?

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración Tributaria no tuviera constancia indudable de la existencia de tales normas o pactos, las rentas se atribuirán por partes iguales a cada uno de ellos.

RESUMEN: Tributan los socios, herederos, comuneros o partícipes.

¿Cómo tributan?

Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto de Sociedades sino por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

En particular, si una entidad en régimen de atribución de rentas desarrolla una actividad económica, entonces los rendimientos correspondientes a tal actividad tendrán esa misma naturaleza para los integrantes de la entidad que intervengan de forma habitual, personal y directa en gestionar por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad.

En cambio, para los socios, herederos, comuneros o partícipes que no realicen la mencionada intervención y su participación en la entidad se limite a la mera aportación de un capital, los rendimientos atribuidos se consideran como provenientes del capital. En este caso, se considerará que el rendimiento imputable es, como máximo, del 15 % del capital aportado, salvo que se pruebe lo contrario.

¿Cómo se calcula la renta atribuible y pagos a cuenta?

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

1. Las rentas se determinarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no serán aplicables los porcentajes de integración previstos cuando el rendimiento neto de la actividad económica, del capital inmobiliario no procedente de vivienda o del capital mobiliario[82] tenga un período de generación superior a dos o cinco años y no se obtenga de forma periódica o recurrente o se califique reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, con las siguientes especialidades:

   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, siempre que en el primer

82 Rendimientos de capital mobiliario regulados en el artículo 40 de la Norma Foral 10/2006, del 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

caso no tengan la consideración de sociedades patrimoniales.

b) La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) Para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que se establece cómo determinar el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

2. La parte de renta atribuible a los socios, herederos, comuneros o partícipes, contribuyentes por este Impuesto o por el Impuesto sobre Sociedades, que formen parte de una entidad en régimen de rentas constituida en el extranjero, se determinará de acuerdo con lo señalado en la regla primera anterior.

3. Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente.

   El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalada en esta regla tercera.

Están sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 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.

Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su autoliquidación los porcentajes de integración previstos cuando el rendimiento neto de la actividad económica, del capital inmobiliario no procedente de vivienda o del capital mobiliario[83] tenga un período de generación superior a dos o cinco años y no se obtenga de forma periódica o recurrente, o se califique reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas 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 citadas acciones o participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivado de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas

Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, mediante el modelo que apruebe el Diputado o Diputada Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español.

La obligación de información deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, o por sus miembros contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

No estarán obligadas a presentar esta declaración informativa las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales.

Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos.

83 Rendimientos de capital mobiliario regulados en el artículo 40 de la Norma Foral 10/2006, del 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.