

GIPUZKOAKO LURRALDE HISTORIKOKO
XEDAPEN OROKORRAK

1

DISPOSICIONES GENERALES DEL
TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

GIPUZKOAKO FORU ALDUNDIA

OGASUN ETA FINANTZA DEPARTAMENTUA

524/2020 Foru agindua, abenduaren 23koa, atzerrian eraturako entitate jakin batzuk errentak esleitzeko araubidean dauden entitateetat jotzeko irizpidea onesten duena.

Urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergarenak, 53. artikuluan ezartzen duenez, atzerrian eraturako entitateak errentak esleitzeko araubidean dauden entitateetat hartuko dira, Espainiako legeen arabera eratu diren eta errentak esleitzeko araubidean dauden entitateen izaera juridiko berdina edo antzekoa badute. Ez-egoiliarren Errentaren gaineko Zergari buruzko abenduaren 10eko 16/2014 Foru Arauak ere gauza bera dio 37. artikuluan.

Bestalde, aipaturako urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Arauak 11. artikuluan xedatzen du errentak esleitzeko araubidean tributatu behar dutela sozietate zibilek –nortasun juridikoa izan edo ez–, jaso gabeko herentziek, ondasun erkidegoek, eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zergei buruzko martxoaren 8ko 2/2005 Foru Arauaren 35.3 artikuluan aipatzen diren gainerako entitateek, hau da, nortasun juridikorik gabekoak izanik, zergapetu daitekeen unitate ekonomiko bat edo ondare bereizi bat eratzen duten gainerakoek. Hala ere, errentak esleitzeko araubidea ez da aplikatzeko eraldaketako nekazaritza sozietateen kasuan.

Urtarrilaren 17ko 2/2014 Foru Arauak, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzkoak, horixe bera xedatzen du 10. artikuluan.

Hortik ondorioztatzen da gure ordenamenduak definizio ireki bat ezartzen duela Gipuzkoan errentak esleitzeko araubidean dauden entitateei buruz; definizio horren barruan hauek sartzen ditu:

- Sozietate zibilak, nortasun juridikoa izan edo ez.
- Jaso gabeko herentziak.
- Ondasun erkidegoak.
- Nortasun juridikorik gabeko edozein entitate, zergapetu daitekeen unitate ekonomiko bat edo ondare bereizi bat eratzen duen.
- Atzerrian eraturako entitateak, baldin eta Espainiako legeen arabera eratu diren eta errentak esleitzeko araubidean dauden entitateen izaera juridiko berdina edo antzekoa badute.

Ondorioz, atzerrian eraturako entitate bat errentak esleitzen dituen entitateetat hartu behar den erabakitze orduan, lehenik eta behin begiratu behar da haren izaera juridikoa ba ote den Espainiako legeen arabera eratu eta errentak esleitzen dituzten entitateen izaera berdina edo antzekoa, entitate horiek ez baitute izaera juridiko komun bat.

Gainera, kontuan hartzekoak dira errenta eta ondare zergei buruz ELGaren Hitzarmenaren Ereduko 1. artikulua iruzkine-

DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS

Orden Foral 524/2020, de 23 de diciembre, por la que se aprueba la interpretación sobre la consideración como entidades en atribución de rentas de determinadas entidades constituidas en el extranjero.

El artículo 53 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que tienen la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las 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. En este mismo sentido se manifiesta, igualmente, el artículo 37 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por su parte, el artículo 11 de la precitada Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, señala que deben tributar en el citado régimen de atribución de rentas las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades a las que se refiere el artículo 35.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, es decir, las demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Sin embargo, este régimen de atribución de rentas no resulta aplicable a las sociedades agrarias de transformación.

En estos mismos términos se manifiesta el artículo 10 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

De donde se deduce que nuestro ordenamiento establece una definición abierta de lo que debe entenderse por entidades sometidas al régimen de atribución de rentas en Gipuzkoa, e incluye las siguientes:

- Las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica.
- Las herencias yacentes.
- Las comunidades de bienes.
- Cualquier entidad carente de personalidad jurídica que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.
- Las 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.

Consecuentemente, la principal dificultad que existe a la hora de abordar la cuestión de si una entidad constituida en el extranjero debe ser considerada como una entidad en atribución de rentas radica en la exigencia de que ha de tener una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas, ya que éstas no tienen una naturaleza jurídica común.

Por otra parte, hay que tener en cuenta los cambios producidos en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio

tan eginiko aldaketak (2017ko bertsioa). Izan ere, hitzarmenaren eredu horri gehitu zaizkio entitate horretako Gai Fiskal-letarako Batzordearen 1999ko txostenean jasotako printzipioak (txostenaren izenburua: «ELGaren Hitzarmen Fiskalaren Eredua pertsonen sozietateei aplikatzea»); helburua da argitzea nola aplikatu behar zaien eredia «ondorio fiskal-letarako gardenak diren entitatei».

Horrez gainera, ELGaren BPES proiektuaren 2. ekintzari buruzko amaierako txostenean, hau gomendatzen da: beren jurisdikzio gardenak diren sozietateetako bazkideei egotzea sozietate horiek lortutako errentak, asimetria hibrido batzuk neutralizatzeko; asimetria horiek Kontseiluaren maiatzaren 29ko 2017/952 Zuzentarauan ere arautzen dira (2017/952/EB Zuzentzaraua, 2016/1164/EB Zuzentzaraua aldatzen duena hiru-garren herrialdeekiko asimetria hibridoek dagokienez).

Aurreko guztiaren ondorioz, komeni da argitzea atzerrian eratutako entitate bat noiz hartu behar den errentak esleitzeko araubidean dagoen entitateetatik Gipuzkoako araudiaren ondorioetarako, ulertzen baita haren izaera juridikoa Espainiako legeen arabera eratzen diren eta errentak esleitzen dituzten entitateen izaera berdina edo antzekoa dela. Helburua da interpretazio esparru argi eta zehatz bat ezartzea entitateei herrialde batean baino gehiagotan jarduten dutenean zerga araubide desberdinak ez aplikatzeko eta distorsiorik ez gertatzeko lehia, zergapetze bikoitza edo zergapetzerik eza direla eta. Baina, aldi berean, zerga betebeharrak zergadunek borondatez betetzen lagundu nahi da, saiheste fiskalaren arriskua murrizteko eta entitate horietako bakoitzari buruzko kontsultak aurkeztu eta erantzuteak dakartzan zeharkako kostuak gutxitzeko.

Kontuan izanik ez dagoela izaera juridiko komun bat Espainiako legeen arabera eratuak diren eta errentak esleitzeko araubidean dauden entitate guztietarako, lege horien arabera eratutako entitate batzuek izaera juridikoa partekatzen dutela haietako batzuekin, baina aipatutako araubidearen mende egon gabe, eta atzerrian eratutako entitateen ezaugarri juridikoak partzialki baino ezin direla bat etorri Espainiako legeen arabera eratuak diren eta errentak esleitzen dituzten entitateenekin, atzerrian eratutako entitate horiek errentak esleitzeko araubidean dauden entitateetatik jotzeko, aintzat hartu beharko dira jatorrian aplikatzen zaien zerga araubidea definitzen duten ezaugarriak, Gipuzkoako araudian errentak esleitzeko araubidea definitzen duten ezaugarriekin alderatzeko.

Ondorio horietarako, Gipuzkoako Lurralde Historikoko Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 3/2014 Foru Arauaren 11. artikulua eta Gipuzkoako Lurralde Historikoko Sozietateen gaineko Zergari buruzko urtarilaren 17ko 2/2014 Foru Arauaren 10. artikulua adierazten dute errentak esleitzeko araubidea aplikatzen duten entitateak ez daudela sozietateen gaineko zergaren mende. Urtarilaren 17ko Foru Arauaren 53. eta 54. artikuluek, beren aldetik, gaineratzen dute entitate horiei dagozkien errentak haien bazkide, jaraunse, erkide edo partaideei esleitzeko zaizkiela eta errenta horiek sorburu duten jardueraren edo iturriaren izaera mantenduko dutela bazkide edo partaide bakoitzarentzat.

Horrenbestez, errentak esleitzeko araubideak honako ezaugarriak ditu Gipuzkoan:

a) Errentak ez dira zergapetzen entitate mailan. Entitateak ez dira sozietateen gaineko zergaren zergadun. Beraz, beren ezaugarriengatik zergapetzekoak diren entitateak badira ere, legegileak erabaki du haiei errentak esleitzeko araubide berezia aplikatzea, nazioartean «fiskalki gardenak diren entitate» gisa ezagutzen diren entitateen ezaugarriak emanda.

Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (MCOODE, versión de 2017), mediante los que se incorporan al citado Modelo de Convenio los principios expuestos en el informe de 1999 del Comité de Asuntos Fiscales de esa organización, titulado «La aplicación del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE a las sociedades de personas», para aclarar la aplicación del mismo a las «entidades transparentes a efectos fiscales».

Adicionalmente, el Informe Final sobre la Acción 2 del Proyecto BEPS de la OCDE recomienda imputar a los socios de las sociedades transparentes en su jurisdicción las rentas que obtengan estas últimas, como medida para neutralizar determinadas asimetrías híbridas, que también se encuentran abordadas en la Directiva 2017/952, de 29 de mayo, del Consejo, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

Como consecuencia de todo lo anterior, resulta conveniente aclarar cuándo una entidad constituida en el extranjero debe ser considerada como una entidad en régimen de atribución de rentas a los efectos de la normativa guipuzcoana, al entenderse que su naturaleza jurídica es idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas. De este modo se pretende establecer un marco interpretativo claro y preciso, que evite tanto la aplicación de regímenes tributarios diferentes sobre las mismas entidades en los distintos países en los que operen, como distorsiones en la competencia, o situaciones de doble imposición o de ausencia de imposición, favoreciendo, al mismo tiempo, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para reducir el riesgo de elusión fiscal y la minoración de los costes indirectos derivados de la eventual presentación y contestación de consultas sobre cada una de dichas entidades.

Teniendo en cuenta que no existe una naturaleza jurídica común a todas las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas, que existen entidades constituidas con arreglo a dichas leyes que comparten naturaleza jurídica con algunas de ellas pero que no están sujetas al citado régimen de atribución, y que las características jurídicas de las entidades constituidas en el extranjero pueden coincidir solo parcialmente con las de las entidades en atribución de rentas constituidas conforme a las leyes españolas, de cara a la calificación de las referidas entidades constituidas en el extranjero como entidades en atribución de rentas deberá atenderse a las características definitorias del régimen fiscal al que estén sujetas en origen, para compararlo con las características definitorias del régimen de atribución de rentas regulado en la normativa guipuzcoana.

Así, a todos estos efectos, el artículo 11 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y el artículo 10 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, indican que las entidades en régimen de atribución de rentas no se encuentran sujetas al citado Impuesto sobre Sociedades. A lo que los artículos 53 y 54 de la citada Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, añaden que las rentas correspondientes a estas entidades se atribuyen a sus socios o socias, herederos o herederas, comuneros o comuneras o partícipes, y que las mismas mantienen la naturaleza derivada de la actividad o fuente de la que procedan para cada uno de ellos o ellas.

Consecuentemente, las notas características del régimen de atribución de rentas en Gipuzkoa son las siguientes:

a) No sometimiento de las rentas a nivel de las entidades. Las entidades no ostentan la condición de contribuyentes del impuesto sobre sociedades. De modo que, aun cuando se trata de entidades susceptibles de imposición por su propia configuración, el legislador ha decidido someterlas al régimen especial de atribución de rentas, configurándolas como lo que, en terminología internacional, se conoce como «entidades fiscalmente transparentes».

b) Lortutako errentak entitateetako bazkide, kide edo partaideei esleitzen zaizkie, eta horiek pertsonalki tributatu behar dute haiengatik, zuzenean lortu izan balituzte bezala, errenta horiek banatu diren kontuan hartu gabe.

c) Esleitutako errenten kalifikazioa mantentzen da; errenta horiek bazkide, kide edo partaideen egoitzan mantendu egingo dute dagokion entitateak lortuak direnean duten kalifikazio bera. Hala, partaide bakoitzaren kasuan mantentzen da errenten sorburu den jardueraren edo iturriaren kalifikazioa, kontuan hartu gabe entitatearen beraren existentzia.

Alde horretatik, errentak esleitzeko Gipuzkoako araubidea bat dator ELGAren hitzarmenaren ereduari xedatutakoarekin, non hau adierazten baita iruzkinetan (1. artikuluari eginiko iruzkinen 9. paragrafoa): «gardentasun fiskala» gertatzen da Estatu kontratugilearen barne legeriaren arabera entitate baten errenta ez dagoenean entitatearen zergapetzearen menpe, baizik eta entitateko partaideen zergapetzearen menpe, eta, gainera, errenta hori entitate baten edo beste tresna baten bitartez jaso izanak eragina ez duenean errentaren izaeran, iturrian eta ondorio fiskaletarako sortzapen datan.

Horiek horrela, hau

EBAZTEN DUT

Atzerrian eratutako entitate jakin batzuk errentak esleitzeko araubidean dauden entitatetzat jotzea.

Pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren, sozietateen gaineko zergaren eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren ondorioetarako, atzerrian eratutako entitate bat Gipuzkoan errentak esleitzeko araubidean dagoen entitatetzat jotzeko, oinarritzko ezaugarri hauek izan behar ditu:

1) Entitatea ez izatea errentaren gaineko zerga pertsonal baten zergadun, eratu den herrialde edo lurraldean.

2) Entitateak sortutako errentak bazkide edo partaideei esleitzea fiskalki, eratu den herrialde edo lurraldeko legeriarekin bat, eta bazkide edo partaide horiek beren zerga pertsonalean tributatzea errenta horiengatik. Entitateak errenta horiek lortze hutsagatik egin behar zaie esleipena bazkide edo partaideei, errenta horiek bazkide eta partaideen artean banatu diren ala ez aintzat hartu gabe.

3) Errentak esleitzeko araubidean dagoen entitateak lortu dituen eta bazkide edo partaideei esleitzen zaizkien errentek sorburu duten jardueraren edo iturriaren izaera mantendu behar dute bazkide edo partaide bakoitzarentzat, entitatea eratu den herrialde edo lurraldeko legeriarekin bat.

Donostia, 2020ko abenduaren 23a.—Jokin Perona Lertxundi, Ogasun eta Finantza Departamentuko foru diputatua.

(7015)

b) Atribución de las rentas que obtienen a sus socios o socias, miembros o partícipes, quienes han de tributar personalmente por ellas, como si las hubieran obtenido directamente, con independencia de que dichas rentas sean distribuidas, o no.

c) Mantenimiento de la calificación de las rentas atribuidas, las cuales conservan en sede de los socios o de las socias miembros o partícipes la misma calificación que tienen para ellos o ellas cuando son obtenidas por la entidad en cuestión. De forma que se mantiene la calificación de la actividad o fuente de la que procedan las rentas para cada partícipe, sin tener en cuenta la existencia de la propia entidad.

En este sentido, el régimen de atribución de rentas de Gipuzkoa es coherente con lo dispuesto en el MCOCDE, en cuyos comentarios se señala (párrafo 9 de los comentarios al artículo 1) que, por «transparencia fiscal» debe entenderse las situaciones en las que, conforme a la legislación interna de un Estado contratante, la renta de la entidad no se somete a imposición a nivel de la misma, sino al de las personas que participan en ella, no viéndose afectada la naturaleza, la fuente y la fecha de devengo a efectos fiscales de la citada renta, por el hecho de que sea percibida a través de una entidad u otro instrumento.

En virtud de todo lo expuesto,

RESUELVO

Consideración como entidades en atribución de rentas de determinadas entidades constituidas en el extranjero.

A los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada como una entidad en atribución de rentas en Gipuzkoa, son las siguientes:

1) Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el país o territorio de su constitución.

2) Que las rentas que genere la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o socias o partícipes, de acuerdo con la legislación del país o territorio de su constitución, siendo los citados socios o socias o partícipes quienes tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución debe producirse por el mero hecho de la obtención de las rentas por parte de la entidad, sin que sea relevante, a estos efectos, que sean objeto de distribución efectiva a los socios o socias o partícipes, o no.

3) Que las rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas y atribuidas a los socios o socias o partícipes conserven la naturaleza derivada de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o socia o partícipe, de acuerdo con la legislación del país o territorio de su constitución.

San Sebastián, a 23 de diciembre de 2020.—El diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, Jokin Perona Lertxundi.

(7015)