

BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1827-24
Órgano	SG de Fiscalidad Internacional
Fecha salida	31/07/2024
Normativa	Art. 37 TRLIRNR Art. 39 TRLIRNR Convenio hispano-estadounidense Convenio hispano-luxemburgués

Descripción de hechos	La entidad consultante es una sociedad limitada con residencia fiscal en España. Tiene suscrito un préstamo en el que consta como prestatario una entidad luxemburguesa (SCSp luxemburguesa), la cual no posee personalidad jurídica propia separada de la de sus socios y no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades luxemburgués. Sus tres socios son los beneficiarios efectivos de los intereses pagados por la entidad consultante. Los socios son dos sociedades con residencia fiscal en Luxemburgo (disponen de certificados de residencia fiscal a efectos del Convenio hispano luxemburgués), y una persona física residente en los Estados Unidos de América.
-----------------------	---

Cuestión planteada	Régimen de tributación y de retención de los intereses pagados por la entidad consultante.
--------------------	--

Contestación completa	Se trata de una sociedad española (la Consultante), que abona intereses en virtud de un préstamo contratado con una entidad luxemburguesa (la prestataria, en adelante, SCSp luxemburguesa), debe plantearse, por tanto, la posible aplicación del Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anexo, hecho en Madrid el 3 de junio de 1986 (BOE de 4 de agosto de 1987.) y su Protocolo de modificación hecho en Bruselas el 10 de noviembre de 2019 (BOE de 21 de junio de 2022). Este Convenio es un Convenio fiscal comprendido a los efectos del Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, firmado por España el 7 de junio de 2017 (BOE de 22 de diciembre de 2021), en adelante, IML. El artículo 4 del Convenio Hispano-luxemburgués señala: “A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.” Para aplicar el convenio a la entidad luxemburguesa es preciso que se trate de una persona residente a efectos del convenio y para ello tiene que ser una persona sujeta a imposición. Por otro lado, desde el 1 de enero de 2023 es de aplicación el artículo 3.1 y 3 del IML cuya redacción es la siguiente (las partes entre corchetes recogen modificaciones al texto original del IML para una mejor comprensión de la interacción entre el Convenio y el IML): “A los efectos de [este Convenio], las rentas obtenidas por o a través de una entidad o instrumento considerado en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente conforme a la legislación
-----------------------	--

fiscal de cualquiera de [los Estados] contratantes serán consideradas rentas de un residente de [un Estado] contratante, pero solo en la medida en que esas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por [dicho Estado], como rentas de un residente de [ese Estado]. Las disposiciones de este apartado no se interpretarán en modo alguno en detrimento del derecho de [un Estado] contratante a someter a imposición a sus propios residentes”.

Conforme a lo anterior, si la SCSp luxemburguesa es una entidad considerada fiscalmente transparente por Luxemburgo dicha entidad no estará sujeta a impuestos por los intereses pagados desde España, por lo que no tendrá la consideración de residente a efectos de convenio y no le será de aplicación el mismo, pero serán los socios de la entidad los que puedan reclamar los beneficios del convenio si cumplen los requisitos previstos en ese artículo, en concreto respecto a la residencia, y los restantes previstos en el convenio.

Según el escrito de la consulta, los socios de la SCSp luxemburguesa son:

- dos personas jurídicas con residencia fiscal en Luxemburgo. y
- una persona física con residencia fiscal en Estados Unidos.

En consecuencia, en relación a los intereses pagados por la consultante, el citado convenio hispano- luxemburgués será de aplicación a los dos socios personas jurídicas residentes fiscalmente en Luxemburgo, en la medida que la SCSp luxemburguesa atribuya la renta a los mismos y tributen por esa renta como un residente y cumpla el resto de los requisitos exigido por el Convenio.

En concreto, el artículo 11 del Convenio hispano-luxemburgués dispone:

“1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

(...)”

El apartado 2 del artículo 11 del Convenio permite que los intereses se sometan a imposición en España a un tipo máximo del 10 por 100 en la medida que las entidades luxemburguesas cumplan con la condición de beneficiarias efectivas.

En consecuencia, será de aplicación el artículo 11 del Convenio dado que los socios acreditan la residencia en Luxemburgo mediante certificado de residencia a efectos del artículo 4 del Convenio hispano-luxemburgués, siempre que tributen en su renta personal por las rentas de la entidad SCSp luxemburguesa y sean beneficiarios efectivos.

La normativa interna española, establece en el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 (BOE de 12 de marzo 2004), en adelante TRLIRNR, respecto a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que no realicen actividades económicas, que los miembros no residentes serán contribuyentes del impuesto sin establecimiento permanente y que la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el capítulo IV. Dicho artículo continúa diciendo que podrá aplicarse el correspondiente Convenio a las rentas que tributan en manos de los socios no residentes, si se acredita la residencia. En concreto, determina:

“1. Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en éste una actividad económica en la forma prevista en el apartado 1 del artículo anterior, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente y la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el capítulo IV.

2. A las retenciones o ingresos a cuenta sobre las rentas que obtengan en territorio español no les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 90.2 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. Las retenciones o ingresos a cuenta se practicarán de la siguiente forma:

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

(...)”

Para determinar si resulta aplicable este artículo 39, el artículo 37 del TRLIRNR define las Entidades en Régimen de Atribución de Rentas (ERAR) a efectos de este Impuesto: “Tendrán 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.”.

No existe en España una lista cerrada de entidades sometidas al régimen de atribución de rentas.

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006), en adelante LIRPF, indica en el artículo 87, en relación con las entidades en atribución de rentas, lo siguiente:

“1. Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, 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.

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.”

A este respecto, el artículo 8.3 citado dispone:

“3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, 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.”

En el mismo sentido, el artículo 6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre de 2014), califica como entidad en atribución de rentas a las sociedades civiles distintas de las que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil, 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, (BOE 18 de diciembre de 2003), en adelante LGT.

Las entidades a que se refiere la LGT en su artículo 35.4, son las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Por tanto, para que las entidades constituidas en el extranjero puedan considerarse entidades en atribución de rentas, han de tener una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Se trata entonces de analizar si la SCSp luxemburguesa tiene naturaleza idéntica o análoga a las ERAR en España.

Atendiendo a los criterios fijados en la Resolución de 6 de febrero de 2020 (BOE 13 de febrero de 2020), de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero, las características básicas que debe cumplir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas son las siguientes:

“Por todo lo anterior, este centro directivo considera que las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas 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, son las siguientes:

–Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.

–Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.

–Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.”

De acuerdo con el escrito de la consulta, la SCSp luxemburguesa carece de personalidad jurídica y no es contribuyente del impuesto de sociedades luxemburgués. Además, se indica que las rentas se abonarán a los socios de dicha entidad. En cambio, no se especifican si se mantiene la naturaleza de la fuente de la que procede la renta, o si la atribución se produce por el mero hecho de su obtención. Por tanto, en esta resolución, se va a partir de la hipótesis de que la SCSp luxemburguesa sí reúne las características citadas y puede ser considerada una entidad en régimen de atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la renta de no residentes español.

En consecuencia, tal como se indicaba en el artículo 39 del TRLIRNR, “la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el capítulo IV”. Así, en cuanto a los intereses, el artículo 12 del TRLIRNR señala lo siguiente:

“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.”.

El artículo 13.1.f). 2º del TRLIRNR establece, en cuanto a las rentas obtenidas en territorio español que:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario.

2.º Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.”

Ahora bien, en el artículo 14.1.c) del TRLIRNR se dispone, que estarán exentos:

“c) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 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, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo.”

La condición de beneficiario efectivo debe entenderse implícita en el artículo 14.1.c) del TRLIRNR, por lo que solo cabe reconocer la aplicación de la exención a las entidades cuando cumplan con la condición de beneficiarias efectivas.

Este criterio ha sido confirmado por las resoluciones número 00-00185-2017-00, de 8 de octubre de 2019 y número 00-07921-2020-00, de 20 de marzo de 2024, del Tribunal Económico-Administrativo Central en aplicación de la Sentencia TJUE de 26 de febrero de 2019.

En cuanto a la obligación de practicar retención será aplicable lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR, en sus apartados 4 y 5, que establecen:

“4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

(...)

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.”

En consecuencia, acreditando los socios la proporción en la que se les atribuyen los intereses y si resultan ser los beneficiarios efectivos de los intereses, la entidad consultante pagadora no tiene obligación de practicar retención en cuanto a los intereses que el artículo 14 del TRLIRNR declara exentos. No obstante, el retenedor estará obligado a presentar declaración negativa de acuerdo con lo anteriormente señalado.

En cuanto al socio residente en Estados Unidos, hay que analizar si resultaría de aplicación el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990. (BOE de 22 de diciembre de 1990) y el Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013 (BOE de 23 de octubre de 2019).

En este sentido, el artículo 1.6 de dicho Convenio dispone:

“6.A los efectos de la aplicación de este Convenio, un elemento de renta, beneficio o ganancia obtenido a través de una entidad considerada fiscalmente transparente de acuerdo con la normativa interna de cualquiera de los Estados contratantes, y que esté constituida u organizada:

(a) en cualquiera de los Estados contratantes, o;

(b) en un Estado que tenga en vigor un acuerdo que contenga disposiciones para el intercambio de información en materia tributaria con el Estado contratante del que procede la renta, beneficio o

ganancia,

se considerará percibido por un residente de un Estado contratante en la medida en que ese elemento se trate como renta, beneficio o ganancia de un residente a los efectos de la legislación fiscal de ese Estado contratante.”

De conformidad con esta disposición, puesto que existe un Convenio entre España y Luxemburgo que contiene un artículo de intercambio de información, para que el socio residente en Estados Unidos pueda obtener los beneficios del Convenio será preciso que las leyes fiscales de los EEUU consideren a la SCSP Luxemburguesa como una entidad transparente y se haga tributar esa renta, que transita por la entidad transparente, en la renta personal del socio residente de acuerdo al impuesto que se exige a personas residentes en EE.UU. y siempre que el socio residente en Estados Unidos cumpla, además, las restantes condiciones del Convenio hispano-estadounidense.

En concreto, y por lo que se refiere al pago de intereses distribuidos por la entidad consultante, resultaría de aplicación el artículo 11 del citado Convenio, según el cual:

“1.Los intereses procedentes de un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2.No obstante lo dispuesto en el apartado1 de este artículo:

(a)los intereses procedentes de los Estados Unidos que sean intereses contingentes que no puedan considerarse intereses de cartera conforme a la normativa interna de los Estados Unidos, pueden someterse a imposición en los Estados Unidos pero, si su beneficiario efectivo es un residente de España, la imposición sobre dichos intereses estará limitada al10 por ciento de su importe bruto; y

(b)los intereses que constituyan un interés excedente correspondiente a una participación residual en un canal de inversión en valores respaldados por hipotecas sobre bienes inmuebles (“REMIC”) pueden someterse a imposición en los Estados Unidos conforme a su normativa interna.”

(...)”

Como consecuencia de lo anterior, acreditando el socio la proporción en la que se le atribuyen los intereses, y su tributación en su condición de residente en EE.UU. y partiendo de la premisa de que sea el beneficiario efectivo de los mismos, los intereses solo podrán someterse a imposición en EE.UU., quedando exentos en España, siempre y cuando cumpliera con los restantes requisitos previstos en el Convenio hispano-estadounidense.

Por tanto y de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, letra a), del artículo 31 del TRLIRNR, no procederá la práctica de retención sobre los citados rendimientos, sin perjuicio de la obligación de presentar una declaración negativa prevista en el apartado 5 de dicho artículo.

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.