

DOSSIER PRÁCTICO  
FRANCIS LEFEBVRE

Comunidades  
de  
bienes

Entidades en régimen  
de atribución  
de rentas

ACTUALIZADO: OCTUBRE DE 2004

El presente Dossier es el fruto  
de un estudio cedido a  
**Ediciones Francis Lefebvre**  
por los siguientes autores:

**D. José Antonio BUSTOS BUIZA**  
(Licenciado en Derecho)

**D. Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO**  
(Economista)

**D. Francisco Javier SEJO PÉREZ**  
(Licenciado en Derecho)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)

ISBN: 84-95828-53-7  
Depósito legal: M-48761-2004

Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

## PLAN GENERAL

**nº  
marginal**

PARTE 1ª IMPUESTOS DIRECTOS	
I.	CONCEPTO DE ENTIDAD EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS ..... 110
A.	Concepto Fiscal ..... 115
1.	Entidades españolas ..... 115
2.	Entidades extranjeras ..... 150
	Normativa internacional ..... 155
	Normativa española ..... 185
B.	Concepto Mercantil ..... 300
1.	Comunidad de Bienes ..... 310
2.	Sociedad Civil ..... 375
C.	Supuestos conflictivos ..... 450
	Comunidades de gastos y rendimientos ..... 455
	Sociedad civil con objeto mercantil ..... 485
	Sociedad irregular ..... 505
	Montes vecinales en mano común ..... 515
	Jointventure ..... 520
	Otros supuestos ..... 525
II.	RÉGIMEN GENERAL DE TRIBUTACIÓN EN EL IRPF ..... 600
A.	Calificación de la renta ..... 610
B.	Cálculo de las rentas atribuibles ..... 700
1.	Situación hasta 31-12-2002 ..... 705
2.	Situación desde 1-1-2003 ..... 780
C.	Contribuyentes a los que se debe atribuir la renta ..... 1000
D.	Periodo impositivo en el que se atribuye la renta ..... 1050
E.	Pagos a cuenta ..... 1150
F.	Deducción por doble imposición internacional ..... 1250
G.	Ganancias y pérdidas patrimoniales ..... 1300
H.	Obligaciones formales ..... 1500
III.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES ..... 1600
A.	EAR constituidas en España ..... 1650
1.	Entidades que realizan una actividad económica ..... 1650
2.	Entidades que no realizan una actividad económica ..... 1775
B.	EAR constituidas en el extranjero ..... 1885
1.	Entidades con presencia en territorio español ..... 1888
a.	Concepto general ..... 1900
b.	Agente dependiente ..... 1934
c.	Calificación y cuantificación de la renta ..... 1970
d.	Retenciones ..... 2000
e.	Aplicación de CDI ..... 2005

	<b>nº marginal</b>
f. Obligaciones de información y representación .....	2010
2. Entidades sin presencia en territorio español .....	2040
IV. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN .....	2135
A. Modelo de la OCDE .....	2140
B. Convenios suscritos por España .....	2230

PARTE 2ª IMPUESTOS INDIRECTOS Y LOCALES
---

I. ÁMBITO SUBJETIVO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA .....	3000
A. Delimitación por referencia al artículo 35.4 LGT .....	3010
B. Condición de empresario o profesional .....	3040
1. A efectos del IVA .....	3045
2. A efectos del ITP y AJD .....	3150
II. CONSIDERACIÓN DE LAS EAR COMO SUJETOS PASIVOS .....	3200
A. Situación De los miembros o partícipes .....	3205
B. Adquisición y pérdida de la condición de miembro o partícipe .....	3250
1. Tratamiento a efectos de IVA .....	3255
2. Tratamiento en ITP y AJD .....	3350
C. Tributación de la entidad .....	3390
1. A efectos de IVA .....	3395
a. Operaciones .....	3400
b. Reglas de localización y establecimiento .....	3455
c. Reglas especiales de localización de servicios .....	3590
d. Sujeto pasivo y repercusión .....	3630
e. Tipos impositivos .....	3635
f. Deducción de las cuotas soportadas .....	3665
g. Regímenes especiales .....	3735
2. A efectos de ITP y AJD .....	3775
D. Relaciones entre la entidad y sus miembros o partícipes .....	3780
1. Operaciones con bienes .....	3785
2. Operaciones con servicios .....	3830
E. Disolución de estas entidades .....	3860
1. Tratamiento en IVA .....	3865
2. Tratamiento en ITP y AJD .....	3910
III. SUPUESTOS ESPECÍFICOS .....	3925
A. Regímenes económico-matrimoniales .....	3930
B. Herencia yacente .....	3980
C. Sociedades en formación, civiles e irregulares .....	4015
D. Proindivisos de resultado .....	4025
E. Aparcería .....	4050
F. Comunidad de propietarios en propiedad horizontal .....	4070
G. Promoción de viviendas en copropiedad .....	4090
H. Cuentas en participación .....	4150
IV. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO .....	4165
V. IMPUESTOS LOCALES .....	4175
VI. OBLIGACIONES FORMALES .....	4225

**ABREVIATURAS**

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
<b>AJD</b>	Actos Jurídicos Documentados
<b>CB</b>	Comunidad de Bienes
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>CDI</b>	Convenio para evitar la Doble Imposición
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>DGRN</b>	Dirección General de los Registros y el Notariado
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>Dir</b>	Directiva
<b>EAR</b>	Entidad en régimen de Atribución de Rentas
<b>EP</b>	Establecimiento Permanente
<b>G y P</b>	Ganancias y Pérdidas patrimoniales
<b>IGIC</b>	Impuesto General Indirecto Canario (L 20/1991)
<b>IRNR</b>	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ITP y AJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>L</b>	Ley
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIRNR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Texto Refundido aprobado por RDLeg 5/2004)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Texto Refundido aprobado por RDLeg 3/2004)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (Texto Refundido aprobado por RDLeg 4/2004)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REAGP</b>	Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca
<b>redacc</b>	redacción
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RIRNR</b>	Reglamento Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RD 1776/2004)

<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 1775/2004)
<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>SC</b>	Sociedad Civil
<b>TCO</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TJCE</b>	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea
<b>UTE</b>	Unión temporal de empresas

## PRESENTACIÓN

El régimen fiscal que en este Dossier se analiza ha sufrido una profunda modificación con la última reforma de la **imposición directa** (en vigor desde 1 de enero de 2003) y ha tenido su reflejo tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta nueva regulación se presenta como uno de los aspectos más relevantes de la última reforma de la imposición directa por, entre otras, las siguientes razones:

- Se regula el **marco jurídico-fiscal** de las entidades (españolas y extranjeras) y sus socios (residentes y no residentes)
- Se establecen nuevos supuestos de **responsabilidad y representación**
- Se establecen nuevas obligaciones de **información y declaración**
- Se regula el régimen específico de **pagos a cuenta**
- Se aborda, por primera vez en la legislación española, el régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas **extranjeras**, que supone la aparición de nuevos contribuyentes, supuestos de representación, nuevas responsabilidades, obligaciones de retención y de suministro de información.

Este régimen afecta, por tanto, a las denominadas **entidades en atribución de rentas**, tanto españolas como extranjeras, y a sus partícipes residentes y no residentes.

Existe un amplio abanico de entidades que pueden verse afectadas por esta regulación. Entre ellas, de forma destacada, las **Comunidades de Bienes** que dan título a este Dossier, y que suponen una forma de personificación ampliamente utilizada en la práctica para instrumentar actividades económicas de muy diversa índole y dimensión.

Pero junto a dichas comunidades, existe otra larga serie de entidades, cuales son:

- cotitularidad de bienes
- herencias yacentes
- otras entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición
- sociedades civiles con o sin personalidad jurídica
- sociedades irregulares
- «joint ventures»
- determinados fondos de inversión
- entidades extranjeras:
- «trusts»
- «partnerships»

El hecho de ser partícipe de una de estas entidades tiene consecuencias fiscales distintas en función de la realización o no de una actividad económica por la entidad y de la condición de residente o no residente del partícipe

En lo concerniente a los **Impuestos indirectos**, existe una diferencia crucial en el Impuesto sobre el Valor Añadido, consistente en la atribución a este tipo de entidades de la condición de sujeto pasivo por sí mismas, sin que opere el mecanismo de atribución de rentas existente en los impuestos directos. Esta circunstancia hace que el análisis de la materia sea más complejo, en cuanto se produce una separa-

ción entre su tratamiento en la imposición directa y el correspondiente a la imposición indirecta.

En resumen, la gran cantidad de modificaciones introducidas en la legislación españolas, unido a la complejidad técnica de la materia, el diferente régimen fiscal aplicado internacionalmente y el carácter novedoso de gran parte de la regulación, hacen necesario un estudio profundo y sistemático de la materia. Tales razones justifican, a nuestro entender, la edición del presente **Dossier de Comunidad de Bienes y Entidades en Atribución de Rentas**.



**PARTE 1ª****Impuestos  
directos****SUMARIO**

I.	Concepto de entidad en régimen de atribución de rentas .....	110
II.	Régimen general de tributación en el IRPF.....	600
III.	Impuesto sobre la Renta de no Residentes .....	1600
IV.	Convenios para evitar la doble imposición .....	2135

## I. Concepto de entidad en régimen de atribución de rentas

110

SUMARIO	
A. Concepto fiscal. Entidades españolas .....	115
Entidades extranjeras .....	150
Normativa internacional .....	155
Normativa española .....	185
B. Concepto mercantil .....	300
Comunidad de bienes .....	310
Sociedad civil .....	375
C. Supuestos conflictivos .....	450

En el ámbito de la imposición directa, el régimen de entidades en atribución de rentas (**EAR**) supone que las rentas correspondientes a determinadas entidades, como son las comunidades de bienes, sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, se han de atribuir a los comuneros, socios, herederos y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constan a la Administración en forma fehaciente, se han de atribuir por partes iguales.

Se prescinde, por tanto, de la entidad siendo sus **miembros** quienes han de integrar en su declaración bien por el IRPF, bien por el IS o bien por el IRNR, las rentas obtenidas a través de aquélla.

**PRECISIONES** La entidad en atribución se configura, así, como una **agrupación de contribuyentes** o sujetos pasivos a quienes se atribuyen las rentas generadas por la misma (DGT 10-6-97; 10-7-97; 11-5-04).

112

### A. Concepto fiscal

#### 1. Entidades españolas

(LIRPF art.10; LIS art.6 y 7)

En el ámbito interno, las EAR son las **comunidades de bienes**, incluidas las comunidades de propietarios, **herencias yacentes**, y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (LGT art.35.4).

115

Se incluyen en el concepto de entidad en régimen de atribución de rentas a las **sociedades civiles** –con la excepción de las sociedades agrarias de transformación–, tengan o no personalidad jurídica.

La falta de **personalidad** jurídica no es un elemento determinante para, sin más, identificar a una entidad en régimen de atribución de rentas. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS) existe un conjunto de entidades que, aun careciendo de personalidad jurídica, sí están dotadas de **personalidad fiscal**, lo que determina su consideración como sujetos pasivos de dicho impuesto.

De este modo, por expresa disposición legal, son **sujetos pasivos del IS** y, por tanto, no tributan en régimen de atribución, las siguientes entidades carentes de personalidad jurídica (LIS art.7):

- los fondos de inversión mobiliaria e inmobiliaria;
- las uniones temporales de empresas;
- los fondos de capital-riesgo;
- los fondos de pensiones;
- los fondos de regulación del mercado hipotecario;
- los fondos de titulización hipotecaria;
- los fondos de titulización de activos a que se refiere la L 3/1994 disp.adic.5ª.2;
- los fondos de garantía de inversores regulados en la L 24/1988;
- las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas en la L 55/ 1980 o en la legislación autonómica;
- las sociedades agrarias de transformación (SAT).

En definitiva, el dato definitorio parece residir, en definitiva, en la existencia o no de una personalidad fiscal de la entidad, a efectos de su sujeción al IS, por lo que cualquier otra entidad sin personalidad jurídica no recogida en la enumeración de la LIS art.7, queda sujeta al régimen de atribución de rentas.

117

**PRECISIONES** **1)** Lógicamente, las referencias normativas del presente Dossier han sido adaptadas a los Textos Refundidos del IRPF, del IS y del IRNR, aprobados en marzo de 2004. Buena parte de los preceptos que se citan en estas páginas como referencia había recibido, con anterioridad, nueva redacción por la **Ley 46/2002**, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Tales preceptos fueron oportunamente subsumidos en los respectivos Textos Refundidos. En consecuencia, la Ley 46/2002 no aparecerá mencionada en las referencias de este Dossier, sin perjuicio de que dejemos constancia de que fue el vehículo normativo de la reforma que constituye el objeto central de nuestro estudio.

**2)** El Texto Refundido del **IRPF** se aprueba por RDLeg 3/2004. El Texto Refundido del **IRNR**, por RDLeg 5/2004. El Texto Refundido del **IS**, por RDLeg 4/2004.

120

**Características** Según lo apuntado, las comunidades de bienes y restantes entidades sometidas al régimen de atribución de rentas se caracterizan por las tres notas siguientes:

- a) Son **patrimonios separados** que pertenecen a una pluralidad de personas físicas o jurídicas.
- b) Con excepción de las **sociedades civiles**, carecen, con carácter general, de **personalidad jurídica**, propia e independiente, distinta de la de los miembros.
- c) **No** son sujetos pasivos del **IS**.

125

**PRECISIONES** **1)** Para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación del IRPF o del IS, algunos autores acuden a la posibilidad de que el socio pueda exigir de manera inmediata las **rentas** obtenidas

por la entidad, sin necesidad de esperar a que exista un acuerdo de **distribución** de la misma a los socios, para hacer tributar la renta obtenida a través de la entidad en uno u otro. Si el socio puede solicitar o disponer de los fondos sin tener que esperar al acuerdo de distribución, se entiende que se está ante una EAR, en el sentido de que la renta debe atribuirse al mismo. Por el contrario, si el socio debe esperar al acuerdo de distribución no puede sujetarse la renta en su imposición personal hasta que la percibe, lo que nos lleva a hacer tributar la renta en el IS. Al respecto, se ha de tener en cuenta que:

- Desde la óptica del IRPF y del IS, la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación va un poco más allá, ya que, en principio, este criterio lleva a considerar que no puede atribuirse la renta a los socios de sociedades civiles o de comunidades de bienes en los que existe un **pacto de indivisión** (ver nº 350).
- La propia existencia de **personalidad jurídica** o no tampoco es indicativo absoluto de que una renta obtenida por una entidad debe tributar en sede del socio sólo cuando se acuerda su distribución.

**2)** La caracterización de las EAR debe efectuarse en torno a la idea de que el IS es una especie de **pago a cuenta del IRPF**, y que el IS grava los beneficios obtenidos por unos entes a los que el ordenamiento jurídico español reconoce personalidad jurídica (CC art.35; Const art.1, 6, 7, 22, 28, 34, 36, 38, 128.2 y 137; LSA, LSRL, LSL, LGC, etc.). Básicamente a los entes que tienen forma jurídica de sociedad mercantil y a aquellos otros que, careciendo de dicha personalidad, se les reconoce personalidad fiscal.

**3)** Supuesto especialmente conflictivo es el relativo a las entidades en atribución de rentas **constituidas en el extranjero** (ver nº 150 s.). Desde nuestro punto de vista, el concepto de entidad en régimen de atribución es plenamente aplicable a las constituidas en el extranjero, las cuales deben catalogarse como aquellas entidades que carecen de personalidad fiscal en el país en el que están constituidas. Aunque desde 1-1-2003 se ha regulado en profundidad esta materia, creemos que el tratamiento aplicable hasta el 31-12-2002 no difiere, sustancialmente, del que está en vigor, sin perjuicio de alguna novedad significativa (normas antifraude ver nº 820; régimen de pagos a cuenta, ver nº 2075).

127

**Otros requisitos** La Administración ha venido entendiendo que, en ocasiones, la aplicación del régimen de atribución de rentas exige ciertos requisitos adicionales. A tal efecto, se distingue entre actividades reguladas y no reguladas.

1º En el caso de **actividades reguladas**, se requiere que la normativa reguladora de la misma permita su ejercicio colectivo. A título de ejemplo, es el caso de:

- La **abogacía**, con respecto a la cual, el Estatuto General de la Abogacía permite el ejercicio colectivo (DGT 20-9-93; 10-6-97; 1-7-97).
- Las **oficinas de farmacia**. La DGT exige que todos los miembros de la entidad estén en posesión de la titulación necesaria para el ejercicio de la misma y que la licencia esté a nombre de todos ellos, es decir, que la autorización y el acta de apertura de la oficina de farmacia se extienda a nombre de todos los copropietarios. Ídem aunque sean cónyuges (DGT 31-1-96; 14-10-99; 26-2-01) (TEAC 7-6-02).
- Los **agentes de seguros**. Por aplicación de lo dispuesto en la L 9/1992, la DGS entiende que la actividad corresponde al agente o corredor y no a la sociedad civil formada con otra persona física. En el supuesto de dos agentes de seguros que tienen un contrato con la respectiva compañía de seguros y forman una **sociedad civil**, los rendimientos corresponden a cada agente y no a la sociedad (DGT 30-6-95; 22-12-97; 3-6-99; 19-6-03).
- Si las normas que regulan la concesión administrativa para el cultivo del **mejillón en batea** habilitan únicamente al comunero titular de dicha concesión para el ejer-

130

cicio de la actividad, será únicamente a éste, y no al resto de los integrantes de la comunidad de bienes, a quien corresponda imputar los rendimientos derivados del ejercicio de esa actividad económica, de acuerdo con lo previsto en la LIRPF art.11.4 (DGT25-2-04).

135

2º En el caso de **actividades no reguladas**, la existencia de una EAR exige que, tratándose de actividades económicas, todos los miembros de la entidad realicen de forma personal, habitual y directa la ordenación de los factores de producción. En caso contrario, las rentas procedentes de la actividad económica realizada a través de la entidad no se atribuyen a los **miembros que no participan** en dicha ordenación de los factores de producción (ver nº 640).

## 2. Entidades extranjeras

(LIRPF art.10, 88; LIS art.6; LIRNR art.37, 38 y 39)

150

Tras la L 46/2002 se consideran EAR las entidades **constituidas en el extranjero**, cuya **naturaleza** jurídica sea idéntica o análoga a las constituidas con arreglo a las normas españolas.

**Antes** de la **reforma** operada por la L 46/2002, no existía un concepto de EAR extranjera, si bien esto no quiere decir que de la actuación de estas entidades en España no se derivaran obligaciones tributarias para ellas o sus socios.

### PRECISIONES

**1)** El nuevo concepto, resultado de las diversas modificaciones sufridas por la citada norma a lo largo de su tramitación parlamentaria plantea, a nuestro entender, algunas dudas.

**2)** Ver precisiones en nº 117.

**3)** Con anterioridad al **1-1-2003** la legislación española no abordaba el tratamiento de las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero. Pero a nuestro juicio, la nueva regulación no es más que una positivización de lo que debía entenderse de lege ferenda, ya que de acuerdo con la redacción de la LIRPF art.10 y LIS art.6 y 7, las rentas tributan en el IS o en el IRPF, dependiendo la sujeción a uno u otro impuesto en la existencia de **personalidad jurídica** de la entidad –salvo los supuestos en los que el legislador expresamente decide que la entidad sin personalidad jurídica tributa en sede del IS en lugar de tributar los socios en el IRPF–. En este sentido puede citarse la DGT 1-3-00 .

	Sujeción al IS en su país cuya normativa regule su funcionamiento	Tributación de los socios o miembros de la entidad por las rentas obtenidas por la entidad		
		Contribuyentes por el IRPF	Sujetos pasivos del IS	Contribuyentes por el IRNR (1)
Entidad constituida en el extranjero	SÍ	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Reparto de beneficios</li> <li>– Transmisión de las acciones</li> <li>– Imputación de renta por transparencia fiscal internacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Reparto de beneficios</li> <li>– Transmisión de las acciones</li> <li>– Imputación de renta por transparencia fiscal internacional</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Reparto de beneficios</li> <li>– Transmisión de las acciones</li> </ul>
	NO	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Tributación por atribución de rentas</li> <li>– Tributación por la venta/enajenación de la participación en la entidad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Tributación por atribución de rentas</li> <li>– Tributación por la venta/enajenación de la participación en la entidad</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Tributación por atribución de rentas</li> <li>– Tributación por la venta/enajenación de la participación en la entidad (según CDI)</li> </ul>

(1) Por las rentas de fuente española.

### a. Normativa internacional

Antes de entrar en el análisis del concepto de EAR en el extranjero que ofrece la ley española debemos analizar el concepto en la legislación fiscal internacional. A tal efecto, conviene tener presente que este concepto, junto con la tributación que se deriva de la consideración de una **entidad** como **en atribución** de rentas son, quizás, de los aspectos más conflictivos en la fiscalidad internacional actual. Como regla general, los Estados incluyen entre los sujetos pasivos de sus impuestos sobre la renta a determinadas agrupaciones de personas atendiendo a su **naturaleza mercantil**. Así, las sociedades anónimas son sujetos pasivos del IS en la mayoría de los sistemas por su mera naturaleza jurídica, si bien también casi todos los sistemas fiscales aplican algún mecanismo de atribución de rentas a otras entidades. La delimitación de estos dos tipos de entidades no ofrece grandes dificultades a nivel de **legislación interna**, en donde se procuran definiciones de entidades que entran dentro de uno u otro concepto, no siendo difícil, salvo algunos casos conflictivos, encuadrar una determinada entidad en una de estas categorías.

Antes bien, los problemas de categorización surgen normalmente con las **entidades extranjeras**, en donde entidades ajenas al derecho interno deben encuadrarse en alguna de las categorías de la legislación interna. La forma en que los distintos **Estados** hacen esta operación de encajar a las entidades extranjeras en su norma interna varía sustancialmente.

155

160

Normalmente esta operación lleva aparejada necesariamente un análisis de las **características** de las entidades bajo las normas (extranjeras) que regulan su funcionamiento, para darles el tratamiento de las entidades (nacionales), que más se parezcan. Dicho análisis, sin duda, se hace más complejo cuantos más rasgos distintivos tengan las entidades extranjeras analizadas respecto de las entidades nacionales.

Otros Estados no utilizan esta aproximación basada en la comparación de la naturaleza jurídica. Así, por ejemplo:

- Los **EEUU** permiten al contribuyente elegir esta categorización, salvo ciertas excepciones.
- **Italia** considera todas las entidades extranjeras como sociedades.
- **Bélgica** trata como sociedades a todas las entidades extranjeras que tienen personalidad jurídica bajo las normas de su constitución.

**165** En fin, es frecuente designar a aquellas entidades sometidas a algún sistema de **transparencia de rentas** (flow through):

- a) Bien porque atribuyen rentas a sus **partícipes** sin ser ellas sujetos pasivos de ningún impuesto, de modo que las rentas fluyen por la entidad como si ésta no existiera, siendo los partícipes los que deben tener en cuenta los ingresos y gastos de la actividad desarrollada por la entidad en su declaración personal (es decir, la renta se calcula en sede de cada partícipe).
- b) Bien porque imputan o «transparentan» rentas, de modo que la renta se calcula en sede de la entidad y el **resultado** se imputa a los partícipes.

Esta última modalidad admite tanto que la entidad sea sujeto pasivo de un impuesto sobre la renta, teniendo luego el partícipe la posibilidad de deducirse de su impuesto personal la parte del impuesto satisfecho por la entidad que le corresponda, como no serlo y tributar exclusivamente la renta en sede del socio por imputación de rentas.

**PRECISIONES** **1)** En algunos casos, tal como ocurría en el régimen de **transparencia fiscal** existente en España, puede ocurrir que la entidad impute rentas a sus partícipes residentes y tribute ella misma por la parte correspondiente a los partícipes no residentes.

**2)** A nivel de **Derecho comparado**, en el Reino Unido la administración tributaria (inland revenue, tax bulletin de diciembre de 2000), realizó en su momento una lista de las entidades de diversos países que consideró como «transparent» en el sentido que las rentas obtenidas por la entidad se tratan como si las obtuviera el socio, o como «opaque» cuando el socio sólo tributa cuando se reparten. Lista que en todo caso es meramente indicativa.

**168** Existe un término anglosajón (**partnership**) al que se suele hacer referencia cuando nos referimos a este tipo de entidades. No obstante, dicho concepto no es equivalente al concepto de EAR en España y, además, no tiene equivalente exacto en nuestra legislación.

**170** **Partnership** Son sociedades de personas, típicas del derecho anglosajón, cercanas a la figura de la sociedad colectiva española, y que admiten varias modalidades: general partnership, limited partnership, etc. Suelen utilizarse como fórmula asociativa para el ejercicio de **actividades profesionales** o como **vehículo de inversión**.

Usualmente se traduce el término partnership en los convenios de doble imposición, como **sociedad de personas**, y así lo hace el propio Modelo de Convenio de la

OCDE (MCOCDE), pero tampoco son fiscalmente equivalentes. Así, por ejemplo, una **sociedad comanditaria** española sería una partnership desde el punto de vista del término inglés pero es, sin embargo, un sujeto pasivo del IS sin ninguna especialidad.

La categorización como partnership de una entidad a efectos fiscales tiene trascendencia para el **Estado en el que se obtiene la renta** a la hora de determinar el sujeto pasivo, la calificación y cuantificación de la renta, el tipo de gravamen, la aplicación de un convenio internacional, etc. Tal categorización es igualmente importante para el **Estado de constitución** de la entidad y de **residencia** de los socios.

En principio, en la mayoría de las legislaciones la renta obtenida por el partnership no tributa en sede de la entidad, al carecer de personalidad fiscal propia, sino que son los socios quienes incluyen en su declaración las rentas obtenidas por la entidad, normalmente en función de la fuente de donde proceden.

**PRECISIONES** 1) La utilización de los partnership como vehículo de inversión es muy frecuente en el **capital riesgo**, dada su agilidad frente a la regulación sustantiva española.

En estos casos, normalmente junto a los inversores capitalistas existe otro socio que lleva a cabo la gestión de la inversión percibiendo por ello una comisión muy importante (puede llegar al 20% de los beneficios de la inversión).

2) En el caso de las **asociaciones de profesionales**, fundamentalmente en los grandes despachos de abogados extranjeros también está muy extendida esta fórmula asociativa.

3) El término partnership tiene, en el **Derecho anglosajón**, significados distintos en los ámbitos mercantil y el fiscal. Así, desde el punto de vista mercantil se utiliza el concepto de partnership para aglutinar a las **sociedades personalistas**, las cuales tienen una serie de peculiaridades jurídico mercantiles, en relación, por ejemplo, con la responsabilidad de sus socios, la gestión de la actividad, mecanismo específico de toma de decisiones y representación, accesibilidad a los resultados etc.

4) Por su parte, la **OCDE** también analizó en 1995 el tratamiento fiscal de diversas formas legales de inversión, distinguiendo en función de que la sociedad estuviera o no sujeta a tributación al margen de los socios; fundamentalmente porque los partnership como tales no pueden invocar los CDI, sino que debe ser cada socio o miembro quién invoque el propio Convenio; básicamente, las entidades que podrían considerarse, a la vista de dicho informe –que ha de considerarse meramente orientativo, habida cuenta de su antigüedad–, serían entidades en atribución de rentas:

País	Tipo de entidad
<b>Australia</b>	Partnership: Trust
<b>Austria</b>	OEG KG KEG GensbR
<b>Bélgica</b>	—
<b>Canadá</b>	Partnership (general y limited)
<b>Chequia</b>	KS VOS



**172**

(sigue)

País	Tipo de entidad
<b>Dinamarca</b>	Skattesinteres selskab Interessentskab I/S partreden Kommandit-selskab K/S Udloddende investerings-forening
<b>Finlandia</b>	Avoin yhtiö/ Öppet bolga Ky/KG/Ab
<b>Francia</b>	SNC (société en nom collectif) SCS (société en commandite simple) GIE (groupement d'intérêt économique) Société civile Société en participation
<b>Alemania</b>	KgaA (partnership limited by shares) GbR (civil law partnership) OHG (general partnership) KG (limited partnership) Stille gesellschaft (silent partnership)
<b>Hungría</b>	—
<b>Islandia</b>	Sameignarfélag (partnership)
<b>Japón</b>	Kumiai Tokumei Kumiai
<b>Luxemburgo</b>	SECS (société en commandite simple) (limited partnership) SECA (société en commandite par actions) (limited partnership with share capital) SENC (société en nom collectif) (general partnership) Société civile (civil partnership) Association en participation (undeclared partnership)
<b>Holanda</b>	VOF (general partnership) CV (limited partnership) Maatschap (partnership)
<b>Nueva Zelanda</b>	Partnerships Special partnership
<b>Noruega</b>	Ansvarling selskap (general partnership) Kommandit selskap (limited partnership) Indre selskap (silent partnership)
<b>Suecia</b>	HB (general partnership) KB (limited partnership)
<b>Suiza</b>	Kollektiv-gesellschaft (general partnership) Kommandit-gesellschaft (limited partnership) Einfachege-sellschaft (civil law partnership)