

"Resolución de la DGT sobre las entidades extranjeras que tributan en atribución de rentas"

Javier Prieto

Socio del Dpto. Fiscal

☎: + 34 91 566 63 03

✉: prieto@araozyrueda.com

Andrés Máiz

Asociado del Dpto. Fiscal

☎: + 34 91 566 63 03

✉: maiz@araozyrueda.com

Elly Wang

Asociada del Dpto. Fiscal

☎: + 34 91 566 63 03

✉: wang@araozyrueda.com

El pasado jueves 13 de febrero fue publicada en el BOE la “Resolución de 6 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” (en adelante, la “Resolución”). Esta resolución resulta de especial interés por aportar claridad a una materia regulada alrededor de una definición abierta de este tipo de entidades. En este sentido, hasta la emisión de la Resolución había que valorar, caso por caso, la calificación de una entidad constituida en el extranjero, como **sometida al régimen de entidades en régimen de atribución de rentas** (en adelante, “ERAR”) o **no, de acuerdo con la definición abierta existente en la normativa y la doctrina de la Dirección General de Tributos** (en adelante, “DGT”) que, naturalmente, no cubría todos los tipos de entidades constituidas en el extranjero.

En relación con el carácter abierto de la definición de este tipo de entidades, la normativa fiscal española establece que estarán sometidas al régimen ERAR las entidades constituidas en el extranjero **cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las ERAR constituidas de acuerdo con las leyes españolas**, sin proporcionar una mayor definición al respecto.

Como ya se ha indicado, hasta la emisión de la Resolución por la DGT, el único criterio interpretativo para poder considerar que la naturaleza jurídica de entidades constituidas en el extranjero era idéntica o análoga a las ERAR constituidas de acuerdo con las leyes españolas eran los **pronunciamientos de este centro directivo**.

En este sentido, la DGT cristaliza en la Resolución la evolución del criterio interpretativo que ha ido perfeccionando a través de las distintas contestaciones a consultas emitidas a

lo largo de los años. La Resolución expone **cómo ha evolucionado el criterio sentado por la DGT en distintas consultas emitidas por este centro directivo** entre los años 2004 y 2016.

Desde un primer momento la DGT ha considerado el régimen fiscal al que está sometida en su país de residencia la entidad constituida en el extranjero como una de las características a tener en cuenta para la consideración de la misma como sometida al régimen ERAR. Sin embargo, es a partir de la consulta vinculante V3557-15, de 17 de diciembre cuando la DGT comienza a darle una mayor relevancia a esta característica, siendo la misma **determinante para la aplicación de este régimen**. Este criterio ha sido el mantenido a partir de ese momento ([v.gr.](#) en la consulta vinculante V2414-16, de 2 de junio).

Continúa la Resolución analizando la exigencia normativa de que las entidades constituidas en el extranjero tengan una naturaleza jurídica que sea idéntica o análoga a las ERAR constituidas conforme a las leyes españolas. Concluye que la calificación de las entidades constituidas en el extranjero como ERAR se debe enfocar **atendiendo a las características definitorias del régimen fiscal de atribución de rentas existente en nuestro ordenamiento jurídico**. Este criterio se basa en que, por una parte, entre las diferentes ERAR constituidas de acuerdo a las leyes españolas no existe una naturaleza jurídica común y que, por otra, existen entidades con idéntica naturaleza jurídica a determinadas ERAR que no han sido calificadas como tales por el legislador.

Con base en lo anterior, la Resolución detalla las **notas características del régimen fiscal español de las ERAR** y la DGT concluye su análisis indicando que las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una ERAR 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 tres siguientes:

1. Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.
2. 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.
3. 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.

En relación con la Resolución analizada cabe realizar las siguientes **reflexiones**:

- A pesar de que la Resolución suponga un antes y un después en la interpretación de la aplicación del régimen ERAR a entidades constituidas en el extranjero, cabe plantearse si no habría sido más conveniente introducir esta modificación en la interpretación de dicho régimen por vía legislativa debido a su relevancia.

- Aumenta el grado de seguridad jurídica en España para aquellas estructuras societarias con entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica pueda ser idéntica o análoga a la de las ERAR constituidas de acuerdo con las leyes españolas. Esto se debe a que se somete dicha calificación al cumplimiento de unos requisitos tasados y referidos al régimen fiscal de dicha entidad en su país de residencia y al de sus socios o partícipes.

No parece desprenderse del análisis de la Resolución que fuese la intención de la DGT introducir aclaraciones en relación con la fiscalidad de la figura de los *trust* ni de sus beneficiario. En este sentido, a diferencia de las ERAR constituidas en el extranjero en las que las rentas se entienden obtenidas por la ERAR y atribuidas directamente a los socios, partícipes o comuneros, como regla general, **las rentas obtenidas por los *trust* se entienden obtenidas directamente por sus beneficiarios** dado que el ordenamiento jurídico español no reconoce esta figura jurídica. En este sentido cabe mencionar la contestación a consulta vinculante de la DGT V3394-19, de 11 de diciembre y la doctrina reiterada del mismo centro directivo que cita.

Asimismo, la DGT, en sus consultas sobre *trust* de los que son beneficiarios personas físicas, indica que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se imputan las rentas obtenidas por el *trust* directamente a sus beneficiarios, personas físicas residentes fiscales en España, de acuerdo con el artículo 11 de la Ley de dicho impuesto (V1879-17, de 17 de julio, entre otras) omitiendo cualquier referencia a los artículos 8 y 86 y siguientes de la misma Ley, relativos al régimen ERAR.

Por todo lo anterior, y dado que no se hace mención alguna a los *trust* en la Resolución, no parece que haya sido la intención de la DGT introducir ninguna novedad al respecto a través de esta Resolución.

Estamos como siempre a vuestra entera disposición para cualquier aclaración o duda al respecto.

El contenido de esta comunicación es meramente informativo y no constituye en ningún caso un asesoramiento jurídico personalizado. Esta Nota Informativa ha sido redactada en Marzo de 2020 y Araoz & Rueda no se compromete a la actualización o revisión de su contenido.