

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC059656

DGT: 05-04-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1398/2016

SUMARIO:

IS. Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE). IRNR. Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero. Un grupo multinacional español y su socio no residente, firman un acuerdo para la inversión conjunta en determinados proyectos, acordando una «*Limited Liability Partnership*» (LLP) constituida con arreglo a las leyes del Reino Unido. La entidad española tendrá una participación directa del 45% en la LLP y el socio el 55% restante. La LLP participará indirectamente en sociedades mexicanas y chilenas a través de las entidades españolas (A) y (B) acogidas al régimen fiscal especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE). 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. No obstante dicha descripción, la DGT ya se ha pronunciado previamente en relación a la naturaleza, a efectos fiscales, de este tipo de entidades [Vid. consultas n.º V1319/2005, de 04-07-2005 (NFC021120) y V0306/2014 de 10-02-2014 (NFC050508)], determinando que una LLP, constituida con arreglo a las leyes británicas, tiene una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española, por lo que en consecuencia y a efectos de su tributación en España, le resultará de aplicación lo dispuesto en la Sección 2.ª del Capítulo V del TRLIRNR. En este sentido, en relación a la tributación se aplicará lo dispuesto en el RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR). Los dividendos percibidos por la LLP no se entenderán obtenidos en territorio español en tanto que proceden de sociedades mexicanas.

Imputación temporal. Dividendos. La entidad española integrará en su base imponible la renta atribuida procedente de la LLP conforme al acuerdo de distribución, siempre y cuando éste se haya determinado en función de su porcentaje de participación en la LLP (en este caso el 45%), así la entidad española integrará en su base imponible las rentas distribuidas por la entidad A a la LLP en el momento en el que dichas rentas devengan exigibles y tendrán la calificación de dividendos para la entidad y formarán parte del beneficio operativo a los efectos del cálculo de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 34, 37, 38 y 39.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 4, 88 y 89.3.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 16 y 108.1 c).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante pertenece a un grupo multinacional español dedicado a la aplicación de soluciones tecnológicas innovadoras para el desarrollo sostenible en los sectores de energía y medioambiente.

La consultante ha firmado un acuerdo con un socio no residente, para la inversión conjunta en determinados proyectos, que incluyen activos de generación y transmisión de energía en diferentes zonas geográficas. En un primer momento, las jurisdicciones de los proyectos en los que se materializará dicha inversión incluirán México y Chile.

El socio y la consultante han acordado incorporar una "Limited Liability Partnership" (LLP) constituida conforme a las leyes del Reino Unido, y domiciliada en dicho país, como vehículo de inversión conjunta en las sociedades operativas constituidas para el desarrollo de los proyectos. La LLP no realizará actividades económicas en territorio español, y tendrá una contabilidad propia e independiente de la de sus partícipes.

La entidad consultante tendrá una participación directa del 45% en la LLP, por su parte el socio participará en el 55% restante a través de una sociedad luxemburguesa.

A su vez, la LLP participará indirectamente a través de la sociedad A en las sociedades operativas chilenas, y a través de las sociedades A y B en las sociedades operativas mexicanas. A y B son sociedades españolas acogidas al régimen fiscal especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE).

Conforme a la normativa relevante en Reino Unido, la entidad LLP presentará las siguientes características:

-La LLP tendrá personalidad jurídica propia, distinta de la de sus socios, siendo titular de derechos y obligaciones en su propio nombre.

-Los miembros de la LLP tendrán capacidad para vincular a la entidad, aunque esta capacidad está limitada en determinadas circunstancias, tal y como se establece en el acuerdo de constitución.

-Los miembros de la LLP no responderán conjuntamente con la LLP por los actos u omisiones de otros miembros o empleados del LLP por el mero hecho de su condición de miembros.

-No será posible incorporar nuevos miembros al LLP o transmitir la participación en la LLP sin el consentimiento unánime de los otros miembros.

-Los miembros de la LLP tendrán derecho a los beneficios de la entidad por sus aportaciones a la misma, si bien la participación del Socio tiene carácter preferente.

-La LLP tributará en régimen de transparencia fiscal, no estando sujeta al Impuesto sobre beneficios en el Reino Unido, de manera que la renta obtenida por la misma atribuye a sus socios, quienes tienen la condición de sujetos pasivos en los impuestos sobre beneficios.

El socio y la consultante han acordado que tendrán, respectivamente, una participación del 55% y del 45% en la LLP. Asimismo, la participación en la LLP del socio tendrá un carácter preferente respecto a la participación de la consultante, de manera que la distribución de los resultados del LLP se destinará en primer lugar, a la retribución del socio.

A y B cuentan con los medios materiales y personales necesarios para llevar a cabo la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de las entidades operativas no residentes en territorio español.

El activo de B consiste, exclusivamente, en participaciones en las sociedades operativas mexicanas, en relación con las cuales se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se prevé que la sociedad B distribuirá dividendos a la sociedad A. Asimismo, en un futuro, la sociedad A transmitirá su participación en la entidad B, distribuyendo la potencial ganancia de capital obtenida en dicha transmisión en forma de dividendos.

Cuestión planteada:

1º) Si la entidad LLP tiene una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

2º) Si el importe de la renta procedente de la LLP que la entidad consultante tiene que integrar en su base imponible será la cantidad atribuida a la consultante conforme al acuerdo de distribución de la LLP.

3º) Si las rentas distribuidas por la LLP procedentes de la entidad A han de ser consideradas como dividendos y han de formar parte del beneficio operativo de la entidad consultante para el cálculo de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros establecida en el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4º) Cuál sería el momento en el que la entidad consultante ha de integrar en su base imponible las rentas distribuidas por la LLP, procedentes a su vez de su participación en la entidad A.

5º) Finalmente, si el dividendo distribuido a la entidad Luxemburguesa por parte de la sociedad A no se entenderá obtenido en territorio español, en aplicación del régimen fiscal de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, tanto si procede de la transmisión, por parte de la sociedad A, de su participación en la sociedad B, como si procede de un dividendo distribuido por la sociedad B a la sociedad A.

Contestación:

1º) En primer lugar, se plantea si la entidad LLP tiene una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

La entidad consultante, residente en España, ha firmado un acuerdo con un socio no residente para constituir una "Limited Liability Partnership", en adelante LLP, conforme a las leyes de Reino Unido y domiciliada en dicho país. La LLP no realizará actividades económicas en territorio español.

Por lo que se refiere a la primera de las preguntas, el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), establece que "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.”

Por lo tanto, la cuestión a determinar es si la LLP, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del TRLIRNR, puede ser considerada como una entidad en régimen de atribución de rentas.

En el escrito de consulta presentado se recoge una descripción detallada de las características relevantes de la entidad que se pretende constituir, a efectos de poder determinar si, en aplicación del citado artículo, la naturaleza jurídica de la misma es idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

No obstante dicha descripción, este Centro Directivo ya se ha pronunciado previamente en relación a la naturaleza, a efectos fiscales, de este tipo de entidades (CV1319-2005 y CV0306-14), determinando que una "Limited Liability Partnership", constituida con arreglo a las leyes británicas, tiene una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a la ley española, por lo que en consecuencia y a efectos de su tributación en España, le resultará de aplicación lo dispuesto en la Sección 2ª del Capítulo V del TRLIRNR.

En este sentido, el artículo 34 del TRLIRNR dispone, en relación a la tributación de las entidades en régimen de atribución de rentas, lo siguiente:

“1. Las entidades a que se refiere el artículo 7 de esta ley que cuenten entre sus miembros con contribuyentes de este impuesto aplicarán lo dispuesto en la sección 2ª del título VII 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, con las especialidades previstas en este capítulo según se trate de entidades constituidas en España o en el extranjero.

2. Asimismo, los miembros de las entidades a que se refiere el apartado anterior que sean contribuyentes de este impuesto aplicarán las especialidades recogidas en este capítulo.”

Por lo tanto y por lo que se refiere a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, son los artículos 38 y 39 del TRLIRNR los que recogen las especialidades de tributación correspondientes a este tipo de entidades.

2º) En segundo lugar, plantea si el importe de la renta procedente de la LLP que la entidad consultante ha de integrar en su base imponible será la cantidad atribuida a la consultante conforme al acuerdo de distribución de la LLP.

En este sentido, el apartado 3 del artículo 89 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), señala: “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.”

De conformidad con lo anterior, la entidad consultante integrará en su base imponible la cantidad atribuida conforme al acuerdo de distribución de la LLP siempre y cuando éste se haya determinado en función de su porcentaje de participación en la LLP (en este caso el 45%).

3º) En tercer lugar, plantea si las rentas distribuidas por la LLP procedentes de la entidad A han de ser consideradas como dividendos y han de formar parte del beneficio operativo de la entidad consultante para el cálculo de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

En primer lugar, el artículo 88 de la LIRPF señala: “Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos”

A estos efectos, el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, (LIS), establece:

“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financiero son resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

(...).

Por tanto, los beneficios distribuidos por la LLP a la consultante derivados de la distribución de dividendos de A tendrán la calificación de dividendos para la entidad consultante y formarán parte del beneficio operativo de esta a los efectos del cálculo de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros establecida en el artículo 16 anteriormente reproducido.

4º) En relación al momento de imputación temporal en el que la entidad consultante integrará en su base imponible las rentas distribuidas por la entidad A a la LLP, el artículo 89.1 de la LIRPF regula el régimen de las rentas atribuibles a los socios o partícipes de las entidades en régimen de atribución de rentas, en concreto señala:

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

1ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley (..)”

A tales efectos, el artículo 4 de la LIRPF establece como regla general de imputación temporal de los rendimientos del trabajo y del capital el período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. Por tanto, la consultante integrará en su base imponible las rentas distribuidas por la entidad A a la LLP en el momento en el que dichas rentas devengan exigibles.

5º) Por último, y en relación a la quinta cuestión planteada en el escrito de consulta, en la cual se menciona que determinadas rentas que pretenden beneficiarse del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros proceden de sociedades mexicanas, tal y como señala el artículo 108.1 c) de la LIS los dividendos percibidos por la LLP no se entenderán obtenidos en territorio español.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.