

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC061405

DGT: 11-07-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3243/2016

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Intereses. Convenio con Suiza. *Rendimientos derivados de participaciones en cuentas de participación por no residentes.* La renta que obtiene el partícipe no gestor se entiende encuadrada, en principio, en el concepto de intereses recogido por el art. 11.2 del Convenio, en lugar de configurarse como dividendo. Y los importes a percibir por la separación del partícipe no pierden su carácter de resultados procedentes de la cuenta en participación, por lo que su calificación habrá de seguir siendo la de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios. Dicha calificación conlleva el sometimiento de tales rendimientos a lo dispuesto en el art. 11 del Convenio, que sitúa la tributación en manos del Estado de residencia. Ello es así, salvo que haya sido titular de inmuebles explotados por los partícipes gestores, en cuyo caso la venta de los mismos podría dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial.

PRECEPTOS:

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 239 y ss.
Convenio de 26 de abril de 1966 (Convenio con Suiza), arts. 3, 11.2 y 13.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 21, 25.2 y 33.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 31.
RD 1776/2004 (Rgto. IRNR), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad española consultante tiene un contrato de cuenta en participación con un residente, persona física, en Suiza, por un negocio inmobiliario consistente en la inversión en un edificio para su explotación en alquiler.

Se va a proceder a liquidar la cuenta en participación.

Cuestión planteada:

En el momento de la liquidación, el pago al partícipe no gestor ¿está sometido a retención en España?
¿Cual es la calificación que recibe esa renta?

Contestación:

El consultante, residente en España, indica que ha suscrito un contrato de cuentas en participación por un negocio inmobiliario, siendo el consultante el socio gestor y el partícipe no gestor una persona física residente en Suiza.

Plantea el consultante la tributación de los pagos a realizar a la persona residente en Suiza como consecuencia de la liquidación de la cuenta en participación, por lo que será aplicable lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, de 3 de marzo de 1967, y su protocolos: Protocolo que modifica el Convenio, hecho en Madrid el 29 de junio de 2006 y el Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011.

El contrato de cuentas en participación se define, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, como un contrato de colaboración por el que uno de los contratantes (cuenta-partícipe) aporta bienes o derechos al otro (gestor), quien los hace suyos para dedicarlos a determinadas actividades empresariales o profesionales, que desarrollará en nombre propio, sin intervención alguna del aportante salvo en la percepción, en su caso, de las rentas que se obtengan.

Por tanto, se trata de un contrato en virtud del cual se cede la utilización de un capital a cambio de una remuneración, por lo que la renta que obtiene el partícipe no gestor es la contraprestación derivada de la cesión a

un tercero de capitales propios, determinándose la renta derivada del negocio en participación, para cada uno de los de los partícipes, en la proporción que establezcan las previsiones contractuales.

El escrito de consulta únicamente indica que se trata de un contrato de cuentas en participación para el desarrollo de un negocio inmobiliario. En este caso, la tributación de las rentas percibidas por la persona suiza en su condición de partícipe no gestor vendrá determinada por lo previsto en el Convenio.

El artículo 11.2 del Convenio, en su redacción dada por el protocolo de 2006, define el término “intereses” de la siguiente forma:

“El término “intereses” en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular, el rendimiento de los bonos u obligaciones, incluidas las primas y lotes vinculados a estos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo”

Por su parte los Comentarios 18, 19 y 21 al artículo 11 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, los cuales hacen referencia al apartado 3 del artículo 11 del mismo (concepto de interés) establecen lo siguiente:

“18. El apartado 3 precisa el alcance que debe atribuirse al término “intereses” para la aplicación del régimen de imposición definido por el artículo. Este término designa, en general, las rentas de créditos de cualquier naturaleza vayan o no acompañados de garantía hipotecaria o de una cláusula de participación en los beneficios. (...) Por otra parte, los créditos y, particularmente, los bonos y las obligaciones, que otorgan un derecho de participación en las utilidades del deudor, no dejan por ese hecho de ser considerados como préstamo si el contrato reviste en su conjunto el carácter de un préstamo con intereses.”

“19. Normalmente, los intereses procedentes de obligaciones con derecho a participar en los beneficios, no deberán considerarse como dividendos, (...)”

Por su parte, el Comentario 24 al artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE, que hace referencia al apartado 3 del artículo 10 del mismo (concepto de dividendo), establece lo siguiente:

“(...) En cambio, los créditos que dan derecho a participar en los beneficios no entran en esta categoría (ver el párrafo 19 de los Comentarios al Artículo 11) ;(...)”

Teniendo esto en cuenta, la renta que obtiene el partícipe no gestor se entenderá encuadrada, en principio, en el concepto de intereses recogido por el artículo 11.2 del Convenio hispano-suizo, en lugar de configurarse como dividendo.

Por otra parte, puesto que se trata de la renta derivada de la liquidación de la cuenta en participación entre la sociedad española consultante y el partícipe no gestor residente en Suiza, debe analizarse si podría tratarse de una ganancia patrimonial.

El Convenio hispano Suizo determina la tributación de las ganancias patrimoniales en su artículo 13 (con la redacción dada por el Protocolo de 2011) que dispone:

“1. Las ganancias derivadas de la, enajenación de bienes inmuebles, conforme se definen en el párrafo 2 del artículo 6, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que estén sitios.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante posea en el otro Estado contratante para la prestación de servicios profesionales, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa.) o de la base fija, podrán someterse a imposición en este otro Estado. Sin embargo, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles mencionados en el párrafo 3 del artículo 22 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante al que, de acuerdo con dicho artículo, corresponde el derecho a gravarlos.

3. las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado. Lo dispuesto en la frase anterior no será de aplicación:

a) a la enajenación de acciones cotizadas en una Bolsa de Valores suiza o española, o en cualquier otra Bolsa que puedan acordar las autoridades competentes; o

b) a la enajenación de acciones o participaciones de una sociedad si la sociedad utiliza el bien inmueble en su propia actividad industrial.

4. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2 y 3, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que reside el transmitente.”

No se recoge una definición de ganancia patrimonial por lo que el propio Convenio, en su artículo 3.2, remite a la normativa interna:

“2. Para la aplicación del presente Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.”

El artículo 13.3 del el 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, (TRLIRNR), indica:

“3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el 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.”

Así, según el artículo 33.1 de la Ley del IRPF actualmente vigente, 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, (LIRPF): “1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”

En este caso se trata de la liquidación del contrato de cuentas en participación entre la consultante y el partícipe no gestor y en la que se pacta la percepción de un importe por éste último.

La definición de rendimientos del capital mobiliario se encuentra en el artículo 21.1 de la LIRPF:

“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital”.

Por su parte, según el artículo 25.2 de la misma Ley, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, entendiéndose por tales “(...) las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.”

En el caso objeto de consulta, los importes a percibir por la separación del partícipe no pierden su carácter de resultados procedentes de la cuenta en participación, por lo que su calificación habrá de seguir siendo la de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios siempre que: el partícipe no gestor no haya sido titular del inmueble del que se obtiene el rendimiento por arrendamiento realizado por la consultante (la venta del inmueble podría dar lugar a una ganancia patrimonial del artículo 13.3, y a la obtención del rendimiento por arrendamiento podría aplicarse el artículo 6, o incluso el 5, establecimiento permanente con lugar fijo de negocios, pero se parte de la base de que no se trata de este supuesto, circunstancia que se desconoce).

Dicha calificación conlleva el sometimiento de tales rendimientos a lo dispuesto en el artículo 11 del Convenio hispano suizo, en su redacción dada por el Protocolo de 2006, que determina el lugar donde deben tributar:

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

En consecuencia, los intereses obtenidos no tributarán en España.

Por su parte, el artículo 31.4 del TRLIRNR determina que 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. (...)”

El apartado 5 del artículo 31 citado determina la obligación de presentar declaración negativa cuando no proceda la práctica de retención, y añade “Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.”

Por su parte, el artículo 15 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, determina a este respecto (el subrayado es nuestro): “Artículo 15. *Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.*

1. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes deberá presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante el órgano competente de la Administración tributaria, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurren las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta presentarán declaración negativa cuando hubiesen satisfecho rentas de las señaladas en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, salvo en los supuestos en los que así lo establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En esta declaración, además de sus datos de identificación, deberá constar una relación nominativa de los perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado, el Ministro de Economía y Hacienda, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática.

(...)”

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.