

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC062947

DGT: 15-11-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V4922/2016

SUMARIO:**IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Entidades en atribución de rentas.**

Una comunidad de bienes que realiza la explotación de un establecimiento hotelero, dividido en apartamentos en régimen de propiedad horizontal, formada por los propietarios residentes y no residentes de los inmuebles situados en España, desarrolla una actividad en territorio español por la que los miembros no residentes serán contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente, determinando su rendimiento de acuerdo con las normas del IRPF.

Representación del no residente. Puesto que se considera que los socios no residentes operan en España mediante establecimiento permanente, estarán obligados a nombrar un representante en España pero, en caso de no hacerlo, conforme al art. 9.2 RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), la Administración podrá considerar como representante, a estos efectos, a aquél que ostente la capacidad de contratar, es decir, de gestionar y dirigir la actividad realizada en España. Y esta posibilidad surge en caso de incumplimiento de la obligación de nombrar al representante fiscal recogido en el art. 9.1 o al representante inscrito en el Registro Mercantil. Por lo tanto, dado que la comunidad de propietarios puede gestionar y dirigir la actividad realizada en España de los comuneros no residentes, se podrá considerar responsable solidario de los mismos que no hayan nombrado representante en España. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad general recogida la Ley General Tributaria que incluye, entre los responsables solidarios de la deuda tributaria, a las personas o entidades «que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.» -art. 42.1 a) Ley 58/2003 (LGT)-.

PRECEPTOS:

Convenio de 14 de marzo de 2013 (Convenio con Reino Unido), art. 6.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 9, 12 y 34 y ss.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 8.3 y 87.

Descripción sucinta de los hechos:

Persona física residente en el Reino Unido y copropietario en una Comunidad de Propietarios de un apartotel en España. La Comunidad está dividida en apartamentos en régimen de propiedad horizontal. Los apartamentos están afectos a la explotación de un negocio hotelero abierto todo el año.

La Comunidad está en régimen fiscal de atribución de rentas.

Todos los medios personales y materiales para la realización de la actividad económica pertenecen a la propia Comunidad.

Los propietarios, personas físicas o jurídicas, son residentes y no residentes en España, tanto fuera como dentro de la Unión Europea.

Cuestión planteada:

¿Cómo debe tributar el propietario consultante por los rendimientos de la Comunidad, positivos o negativos?

¿Se considera que el consultante realiza una actividad económica en España mediante establecimiento permanente?

¿Es obligatorio designar representante fiscal?

Si no tuviera representante fiscal ¿puede el consultante exigir a la Comunidad el pago de los rendimientos, sin responsabilidad para la entidad pagadora?

¿Existe alguna otra consecuencia fiscal?

Contestación:

El consultante es una persona física residente en el Reino Unido que obtiene rendimientos en España. Resulta aplicable lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014).

De acuerdo con el artículo 6 del citado Convenio,

“1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

(.....)

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.”

En consecuencia, las rentas derivadas de cualquier forma de explotación de los inmuebles situados en España, obtenidas por un residente en Reino Unido, podrán gravarse en España de acuerdo con la normativa interna. A este respecto, resulta aplicable lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto legislativo 5/2004. El artículo 12.1 del TRLIRNR establece que “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”.

En este caso se obtiene la renta a través de una comunidad de propietarios. 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, (LIRPF) indica en el artículo 87, en relación con las entidades en régimen de 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, según redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre) y que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2016, determina al referirse a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta:

“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 este caso se trata de una comunidad de bienes que realiza la explotación de un establecimiento hotelero con categoría de cuatro estrellas y formada por los propietarios de los inmuebles situados en España, siendo los propietarios tanto residentes como no residentes en España. En el caso de que se trate de socios no residentes, las rentas se atribuyen a estos comuneros tal como dispone el artículo 7 del TRLIRNR, referido a la atribución de rentas,

en el que la referencia debe entenderse hecha al artículo 8 de la LIRPF antes transcrito y al título X de esa misma Ley:

“Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 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, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.^a del título VII de dicho texto refundido y en el capítulo V de esta ley.”

Lo dispuesto en el Capítulo V del TRLIRNR a este respecto es:

“Artículo 34. *Entidades en régimen de atribución de rentas*

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 2.^a 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.”

SECCIÓN 1.^a ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN ESPAÑA

Artículo 35. *Entidades que realizan una actividad económica*

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto con establecimiento permanente.”

Por lo tanto, en el caso consultado, según se indica en el escrito de consulta, los apartamentos están afectos a la explotación de un negocio hotelero y todos los medios personales y materiales para la realización de la actividad económica pertenecen a la propia comunidad. En consecuencia, en la medida en que la entidad en régimen de atribución de rentas desarrolle una actividad en territorio español, los miembros no residentes serán contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente y el rendimiento que corresponda a los propietarios no residentes se determinará de acuerdo con las normas de la sección 2.^a del Título X de la Ley del IRPF que indican, en lo que se refiere a este caso, lo siguiente:

“Artículo 88. *Calificación de la renta atribuida.*

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.

Artículo 89. *Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.*

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

1.^a 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, con las siguientes especialidades:

(...)

c) Para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de esta Ley.
(...)

2. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

3. 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.
(...)

Artículo 90. *Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.*

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español.

2. La obligación de información a que se refiere el apartado anterior deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o por sus miembros contribuyentes por este Impuesto o sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo.

5. No estarán obligadas a presentar la declaración informativa a que se refiere el apartado 1 de este artículo, las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales.”

En conclusión, el propietario no residente tributará en España como establecimiento permanente imputando la renta que le corresponda calculada en la comunidad de propietarios de acuerdo con las normas del IRPF.

En cuanto a la obligación de nombrar representante fiscal, el TRLIRNR, en su artículo 10, dispone:

“1. Los contribuyentes por este Impuesto estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 de esta Ley o cuando, debido a la cuantía o características de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente, así lo requiera la Administración tributaria.
(...)

El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha de éste.

(...)

2. En caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento que establece el apartado anterior, la Administración tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente o del contribuyente a que se refiere el artículo 5.c) de esta Ley a quien figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiese representante nombrado o inscrito, o fuera persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquéllos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último.

3. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 1 se considerará infracción tributaria grave, y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros.

Cuando se trate de contribuyentes residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, dicha multa ascenderá a 6.000 euros.

La sanción impuesta, de acuerdo con lo previsto en este apartado, se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

En consecuencia, puesto que se considera que el consultante opera en España a través de un establecimiento permanente, estará obligado a nombrar un representante.

En cuanto a la posible responsabilidad de la Comunidad en caso de que no se nombre representante por el consultante, el artículo 9.4 del TRLIRNR no recoge otra responsabilidad que la del representante, en los siguientes términos:

“4. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a las entidades a que se refiere el artículo 38 de esta ley, las personas que, de acuerdo con lo establecido en su artículo 10, sean sus representantes.”

En el artículo 9.2 se recoge la posibilidad de que la Administración considere como representante, y en consecuencia como responsable solidario, “...a quién figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiera representante nombrado o inscrito, o fuera persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquellos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último.”

De acuerdo con esta disposición, la Administración podrá considerar como representante, a estos efectos, a aquel que ostente la capacidad de contratar, es decir, de gestionar y dirigir la actividad realizada en España. Esta posibilidad surge en caso de incumplimiento de la obligación de nombrar al representante fiscal recogido en el apartado 1 del artículo 9 o al representante inscrito en el Registro Mercantil. Por lo tanto, dado que la comunidad de propietarios puede gestionar y dirigir la actividad realizada en España, se podrá considerar responsable solidario del comunero no residente que no nombra representante en España. Todo ello sin perjuicio de la responsabilidad general recogida la Ley General Tributaria que incluye, entre los responsables solidarios de la deuda tributaria, a las personas o entidades “que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.” (Artículo 42.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

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.