

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC063875

DGT: 07-02-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0337/2017

SUMARIO:**Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Beneficios empresariales.**

Condonación de una deuda empresarial entre una entidad española y otra entidad estadounidense perteneciente al mismo grupo. Convenio con EE.UU. El art. 13.1.i).4º RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) establece que se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales, cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa. Pues bien, puesto que lo que se incorpora al patrimonio del contribuyente es la cancelación de una deuda que constituye el reverso de un crédito que debía cumplirse o ejercitarse en territorio español, se podría considerar que dicha renta fue obtenida en territorio español, pudiendo quedar por tanto sujeta a imposición en España.

No obstante lo anterior, es necesario determinar si, conforme al Convenio, dicha renta obtenida por el no residente se puede gravar en España. Pues bien, no se establece claramente en el Convenio con EE.UU. cómo debe calificarse la renta constituida por el aumento del valor del patrimonio del contribuyente que deriva de haber resultado beneficiario de la condonación de una deuda. Sin embargo, estando esta renta vinculada a un préstamo concedido entre empresas, y no resultando aplicable ningún otro artículo, ni a la condonación del principal ni a la de los intereses, debe calificarse como un beneficio empresarial del art. 7, conforme al cual, la potestad de gravamen sobre dicha renta (condonación de una deuda), corresponde en principio exclusivamente al Estado de residencia, es decir, EE.UU., que la gravará conforme a lo previsto en su normativa interna.

Finalmente, señalar que como consecuencia de la operación de condonación de deuda por parte de la sociedad española a otra entidad dependiente estadounidense no se producirán otros efectos que los anteriormente indicados -y en virtud de los cuales sólo EE.UU. puede gravar la renta generada-; sin embargo, hay que tener también en cuenta que se trata de una operación vinculada y, como consecuencia de ello, se podrían derivar consecuencias tributarias también para la matriz japonesa, por la posible existencia de ajustes secundarios.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Convenio de 22 de febrero de 1990 (Convenio con EE.UU), art. 7.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad mercantil residente en España que pertenece a un grupo multinacional, estando participada al 100% por otra entidad residente en Japón, que a su vez es socia única de otra entidad residente en Estados Unidos. La consultante ha concedido diversos préstamos a la entidad estadounidense y, en la actualidad, debido a que la mala situación financiera de esta última le impide hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones de pago derivadas de los contratos de préstamo, se plantea condonar la deuda (principal e intereses) a dicha entidad.

Cuestión planteada:

Implicaciones fiscales en España para las entidades no residentes (tanto la entidad estadounidense como la matriz japonesa) como consecuencia de la condonación de la deuda por parte de la consultante española. En particular, obligación de practicar retención por el IRNR.

Contestación:

A) Tributación de la entidad estadounidense:

De acuerdo con el escrito de consulta, la entidad estadounidense resulta beneficiaria de la condonación de la deuda que tiene con una entidad española, titular del correspondiente crédito (consultante). Dicha deuda está integrada por un principal y unos intereses. Ambas entidades dependen al 100% de una matriz común residente en Japón.

Para determinar la posible renta obtenida por un no residente en un supuesto de condonación de deuda (principal e intereses) es necesario previamente calificar dicha renta en función de su procedencia. Conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 del 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 (en BOE del 24 de marzo) se atenderá a lo dispuesto en dicho artículo 13 y, en su defecto, a los criterios establecidos en 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 (B.O.E de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 33.1 de la LIRPF define las ganancias patrimoniales como aquellos incrementos en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel y que no se califiquen como rendimientos por dicha ley. De acuerdo a los hechos descritos en el escrito de consulta, parecen concurrir estas circunstancias (variación del valor del patrimonio del contribuyente, que aumenta, como consecuencia de una alteración en su composición, al resultar condonada una deuda) y la renta no resulta calificable aparentemente como rendimiento, por lo que puede ser calificada como ganancia patrimonial.

El artículo 13.1.i) 4º del TRLIRNR establece que se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales, cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego. Puesto que lo que se incorpora al patrimonio del contribuyente es la cancelación de una deuda que constituye el reverso de un crédito que debía cumplirse o ejercitarse en territorio español, se podría considerar que dicha renta fue obtenida en territorio español, pudiendo quedar por tanto sujeta a imposición en España.

No obstante lo anterior, es necesario determinar si, conforme al convenio para evitar la doble imposición aplicable, dicha renta obtenida por el no residente se puede gravar en España. El convenio aplicable es el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 ("Boletín Oficial del Estado" de 22 de diciembre de 1990).

No se establece claramente en el Convenio cómo debe calificarse la renta constituida por el aumento del valor del patrimonio del contribuyente que deriva de haber resultado beneficiario de la condonación de una deuda. Sin embargo, estando esta renta vinculada a un préstamo concedido entre empresas, y no resultando aplicable ningún otro artículo ni a la condonación del principal ni a la de los intereses, debemos calificarla como un beneficio empresarial del artículo 7.

Conforme a dicho artículo, "Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él...".

En definitiva, conforme al Convenio, la potestad de gravamen sobre dicha renta (condonación de una deuda), corresponde en principio exclusivamente al Estado de residencia, es decir, Estados Unidos, que la gravará conforme a lo previsto en su normativa interna.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, la obligación de retención e ingreso a cuenta se regula en el artículo 31 del TRLIRNR:

"1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

[...]

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

[...]

3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

4. 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.

[...].

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

[...].”

En conclusión, si bien como consecuencia de la condonación de la deuda (principal e intereses) por la entidad española a la estadounidense se pondría de manifiesto en sede de la entidad estadounidense una renta de fuente española, la potestad para gravar dicha renta correspondería exclusivamente al Estado de residencia, es decir, Estados Unidos, que en su caso la gravará conforme a lo previsto su normativa interna. Ello implica que, por aplicación del artículo 31.4 del TRLIRNR, al tratarse de una renta exenta en virtud de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, la entidad española consultante no esté obligada a practicar retención o ingreso a cuenta del IRNR de la entidad estadounidense.

B) Tributación de la matriz japonesa

En principio, como consecuencia de la operación de condonación de deuda por parte de la consultante española a otra entidad dependiente estadounidense no se producirán otros efectos que los anteriormente indicados, y en virtud de los cuales sólo Estados Unidos puede gravar la renta generada.

Sin embargo, hay que tener también en cuenta que se trata de una operación vinculada y, como consecuencia de ello, se podrían derivar consecuencias tributarias también para la matriz japonesa, por la posible existencia de ajustes secundarios.

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.