

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 21-07-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1372/2025

SUMARIO:

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Participaciones en entidad extranjera. Un contribuyente trasladó su residencia fiscal a España y decidió acogerse al régimen especial de tributación del art. 93 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). El contribuyente consultó si la imputación fiscal de las rentas derivadas de su participación en la UKLLP podría impedirle mantener el régimen especial de tributación. La normativa fiscal española establece que las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero pueden considerarse como tales si no tributan por impuesto personal sobre la renta en su país de constitución, atribuyen las rentas a sus socios por el mero hecho de su obtención y las rentas conservan su naturaleza original. La DGT ha indicado que la UKLLP cumple con estas características, por lo que es considerada una entidad en régimen de atribución de rentas (ERAR). Dado que la UKLLP no realiza actividad económica ni opera con establecimiento permanente en España, las rentas atribuibles a sus socios se consideran obtenidas sin establecimiento permanente, y los socios son contribuyentes por estas rentas en calidad de no residentes. En consecuencia, puede mantener el régimen especial de tributación por el IRPF, sin que las rentas de la sociedad británica afecten a la condición de contribuyente en este régimen.

Descripción sucinta de los hechos:

En febrero de 2023, el consultante, persona física, trasladó su residencia a España, optando por el régimen especial de tributación previsto en el artículo 93 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Desde el año 2011, el consultante es socio de una entidad que está domiciliada en el Reino Unido y constituida bajo la forma jurídica de Limited Liability Partnership con arreglo a las leyes británicas (en adelante, nos referimos a la sociedad como la entidad UKLLP). Las características principales de este tipo de entidades son:

- La entidad UKLLP no es contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Reino Unido.
- Las rentas generadas por la entidad UKLLP se atribuyen fiscalmente a sus socios siendo éstos quienes tributan por las mismas en su impuesto personal. Esto es así por el mero hecho de la obtención de las rentas por parte de la entidad UKLLP, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectiva a los socios.
- Las rentas generadas por la entidad UKLLP y atribuidas a sus socios conservan la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio.

De acuerdo con las leyes británicas, con fecha 14 de junio de 2011, los socios de la entidad UKLLP (entre los que se encuentra el consultante) suscribieron un acuerdo inicial por el que se establecían las bases que rigen la sociedad (modificado en 2020 como consecuencia de la salida de uno de los socios). Así, entre los derechos y obligaciones de los socios destacan los siguientes:

- Todos los bienes de la sociedad, los creados o adquiridos por la sociedad o los aportados a la sociedad por cualquier socio pertenecen íntegramente a la sociedad. Más allá del correspondiente derecho a participar en los beneficios de la sociedad, los socios no tienen derechos respecto de los bienes societarios.
- Cualquier derecho de autor o de propiedad intelectual de los socios que esté relacionado o afecte al negocio de la sociedad será cedido a la sociedad quien ostentará la plena propiedad sobre los mismos.

Síguenos en...

- Los socios están obligados a aportar exclusivamente el capital acordado con carácter previo al inicio del negocio.

- Los beneficios (Profit share) o pérdidas de la sociedad se repartirán entre los socios, en la proporción acordada, tras la presentación de las cuentas anuales. Por un lado, en cuanto a los beneficios, el término Profit share no es más que el derecho de los socios (entre los que se encuentra el consultante) a participar en el beneficio de la sociedad; beneficio calculado al final del ejercicio social por la diferencia entre los ingresos de la sociedad y los gastos, salarios y bonus satisfechos. Por otro lado, si al final del ejercicio social la sociedad hubiera incurrido en pérdidas, las pérdidas asignadas a los socios no podrán exceder, en su conjunto, a la cantidad de capital aportada por cada socio.

- El día 28 de cada mes o el siguiente día hábil cuando tal día sea inhábil, cada socio puede retirar de la sociedad el beneficio acumulado que le corresponda por su participación en la sociedad con ciertas limitaciones anuales.

- Entre otras obligaciones, cada socio debe dedicar tiempo y atención al negocio de la sociedad, comportarse de manera diligente, adecuada y responsable, beneficiar a la sociedad, actuar de buena fe, etc.

El objeto social de la entidad UKLLP consiste en la prestación de servicios de gestión de activos, servicios de asesoramiento y consultoría financiera. En concreto, la entidad UKLLP es una empresa de investigación y tecnología financiera que desarrolla estrategias de inversión sistemáticas que capturan primas de riesgo alternativas o monetizan las ineficiencias del mercado, actividad que se desarrolla íntegramente desde sus oficinas en el Reino Unido ya que la sociedad no dispone de otras instalaciones o lugares de trabajo ni trabajadores desplazados fuera de ese país. A estos efectos, resaltar que el consultante no realiza ninguna actividad profesional para la entidad UKLLP ni ejerce en España poderes para concluir contratos en su nombre y por su cuenta, únicamente es socio de la entidad constituida y establecida en el Reino Unido. La entidad UKLLP no tiene ningún cliente o negocio en territorio español, tampoco cuenta con bienes aquí, ni siquiera con una cuenta bancaria abierta en España. Tampoco se encuentra inscrita en el Registro Mercantil, puesto que no desarrolla en España, ni siquiera parcialmente, las actividades de la sociedad.

Cuestión planteada:

Si la imputación fiscal de las rentas generadas por la entidad UKLLP en la que participa le impedirían el mantenimiento del citado régimen especial por aplicación del artículo 93.1.c) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas.

Contestación:

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español está regulado en el artículo 93 de 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y desarrollado por los artículos 113 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF, en su redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2023, por el apartado cinco de la disposición final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE de 22 de diciembre de 2022), establece lo siguiente:

“1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en

Síguenos en...



que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en 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, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

(...)"

Por otra parte, en relación con la exclusión del régimen especial, el artículo 118 del RIRPF, en su redacción dada por el Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retribuciones en especie, deducción por maternidad, obligación de declarar, pagos a cuenta y régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en materia de retenciones e ingresos a cuenta (BOE de 6 de diciembre) establece lo siguiente:

"1. Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

2. Los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación, mediante el modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este reglamento.

(...)"

Entre las condiciones determinantes de la aplicación del régimen especial, se requiere (artículo 93.1.c) de la LIRPF) que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (se exceptúan los supuestos de la letra b).3.º y 4.º).

La cuestión planteada por el consultante es si la imputación fiscal de las rentas generadas por la entidad UKLLP le impiden mantener el régimen especial de tributación por incumplir la condición prevista en el artículo 93.1.c) de la LIRPF.

En relación con la naturaleza de la UK LLP a efectos fiscales en España, tal como se indicaba en la consulta V1825-24, de 31/07/2024:

<<La entidad consultante es una Limited Liability Partnership (LLP), constituida y domiciliada en el Reino Unido, por lo que la primera cuestión a determinar, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 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 (BOE de 12 de marzo de 2004), en adelante TRLIRNR, sería si la misma puede ser considerada como una entidad en régimen de atribución de rentas.

El artículo 37 del TRLIRNR define las Entidades en Régimen de Atribución de Rentas (ERAR) a efectos de este Impuesto:

“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”.

No existe en España una lista cerrada de entidades sometidas al régimen de atribución de rentas.

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 (BOE de 29 de noviembre de 2006) indica en el artículo 87, en relación con las entidades en atribución de rentas, lo siguiente:

“Artículo 87. Entidades en régimen de atribución de rentas.

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 dispone:

“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

Síguenos en...



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 el mismo sentido, el artículo 6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre de 2014), califica como entidad en atribución de rentas a las sociedades civiles distintas de las que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil, 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 (BOE de 18 de diciembre de 2003), en adelante LGT.

Las entidades a que se refiere la LGT en su artículo 35.4, son las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Por tanto, para que las entidades constituidas en el extranjero puedan considerarse entidades en atribución de rentas, han de tener una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Se trata entonces de analizar si la UK LLP tiene naturaleza idéntica o análoga a las ERAR en España.

Atendiendo a los criterios fijados en la Resolución de 6 de febrero de 2020 (BOE 13 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, las características básicas que debe cumplir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas son las siguientes:

“Por todo lo anterior, este centro directivo considera que las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas 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 siguientes:

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

–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.

–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 este caso, se especifica que se cumplen los requisitos citados, incluido que las rentas se atribuyen a los socios por el mero hecho de la obtención por parte de la entidad UKLLP, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectiva a los socios. Se añade que las rentas generadas por la entidad UKLLP y atribuidas a sus socios conservan la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio.

Puesto que se trata de una ERAR constituida en el extranjero, para determinar su tributación se debe acudir a lo dispuesto en la Sección 2ª del Capítulo V 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).

En este sentido el artículo 38 del TRLIRNR, establece:

“1. Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de ésta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad, será contribuyente de este impuesto y presentará, en los términos que establezca el Ministro de Hacienda, una autoliquidación anual conforme a las siguientes reglas:

1ª. La base imponible estará constituida por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada conforme a lo establecido en el artículo 90 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, que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad.

2ª. La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.

3ª. Dicha cuota se minorará aplicando las bonificaciones y deducciones que permite el artículo 19.4 para los contribuyentes que operan mediante establecimiento permanente, así como los pagos a cuenta, siempre en la parte correspondiente a la renta atribuible a los miembros no residentes.

(...)

4. En el caso de que alguno de los miembros no residentes de las entidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo invoque un convenio de doble imposición, se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad fueron satisfechas por éstos en la parte que les corresponda.”

Por su parte, el artículo 39 del TRLIRNR dispone:

“1. Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en éste una actividad económica en la forma prevista en el apartado 1 del artículo anterior, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente y la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el capítulo IV.

2. A las retenciones o ingresos a cuenta sobre las rentas que obtengan en territorio español no les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 90.2 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. Las retenciones o ingresos a cuenta se practicarán de la siguiente forma:

a) Si se acredita al pagador la residencia de los miembros de la entidad y la proporción en que se les atribuye la renta, se aplicará a cada miembro la retención que corresponda a tenor de dichas circunstancias de acuerdo con su impuesto respectivo.

Síguenos en...



b) Cuando el pagador no entienda acreditadas las circunstancias descritas en el párrafo anterior, practicará la retención o ingreso a cuenta con arreglo a las normas de este impuesto, sin considerar el lugar de residencia de sus miembros ni las exenciones que contempla el artículo 14. El tipo de retención será el que corresponda de acuerdo con el artículo 25.1.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (en la actualidad, jurisdicción no cooperativa), la retención a aplicar seguirá en todo caso la regla establecida en el párrafo anterior.

La retención o ingreso a cuenta será deducible de la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

3. (...)”.

De acuerdo con los dos anteriores artículos, la forma de tributación diferirá en función de si se desarrolla o no una actividad económica en territorio español.

Según establece el apartado 3 del artículo 13 del TRLIRNR, la calificación de los distintos conceptos de renta se realizará con arreglo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en defecto de definición en el TRLIRNR.

El artículo 27 de 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 (BOE de 29 de noviembre de 2006 y de 7 de marzo de 2007), en adelante LIRPF, establece:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

De acuerdo con este artículo se puede considerar que la UKLLP no realiza en España ninguna actividad económica que suponga ordenación por cuenta propia de los medios de producción de bienes o servicios, y que tampoco, en consecuencia, realiza actividad con presencia en territorio español en el sentido definido en el artículo 38 antes transcrito.

Síguenos en...

Por lo tanto, si el socio fuera no residente, resultaría de aplicación el artículo 39 del TRLIRNR. En este caso los socios de la entidad tendrían la consideración de contribuyentes sin establecimiento permanente en España.

Todo ello, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 89 de la LIRPF, que indica en su apartado 1.2º:

“2.ª La parte de renta atribuible a los socios, herederos, comuneros o partícipes, contribuyentes por este Impuesto o por el Impuesto sobre Sociedades, que formen parte de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero, se determinará de acuerdo con lo señalado en la regla 1.ª anterior.”

Y en la regla 1ª citada:

“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:

(...)

b) La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV 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.

(...)”.

Por lo tanto, al considerarse que no se trata de una entidad con presencia en España, el contribuyente no incumpliría el requisito previsto en el artículo 93.1.c) de la LIRPF.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

