

# Documentos

**EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS  
TRAS LA ÚLTIMA REFORMA DEL IMPUESTO  
SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

Autor: *Domingo Carbajo Vasco*  
Inspector de Hacienda del Estado

DOC. N.º 24/03



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
  2. LA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL CONTEXTO DE LA REFORMA PARCIAL DE LA TRIBUTACIÓN SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA
  3. LOS RÉGIMENES ESPECIALES EN LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
    - A. Consideraciones previas
      - A. 1. Sobre la especialidad tributaria del régimen de las entidades en atribución de rentas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades
      - A. 2. Sobre la especialidad del régimen tributario de las entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes
    - B. Razones que justifican un régimen fiscal especial para las entidades en atribución de rentas
    - C. Las funciones del título VII de la LIRPF en la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
      - C. 1. La coherencia del título VII en la primitiva redacción de la LIRPF
      - C. 2. Los efectos de la Ley 46/2002 sobre la coherencia interna del título VII de la LIRPF
        - A. Modificaciones del título VII de la Ley 40/1998. Introducción
        - B. La naturaleza de las rentas obtenidas por las entidades en régimen de atribución de rentas y su carácter especial
  4. EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL IRPF
    - A. Su ámbito subjetivo
      - A. 1. Nota previa
      - A. 2. El artículo 33 de la Ley General Tributaria y la subjetividad tributaria. Breve excursio
      - A. 3. La situación anterior a la reforma de 2002. Algunos problemas
      - A. 4. El cambio legislativo. Consecuencias en el ámbito subjetivo
    - B. El cambio legislativo. Efectos en la naturaleza de las rentas
    - C. El cambio legislativo. La cuantificación de la renta atribuida
    - D. Nuevas medidas de control de las rentas obtenidas por una entidad en atribución de rentas
      - D. 1. Pagos a cuenta
      - D. 2. Obligaciones de información de las entidades en atribución de rentas
  5. CONCLUSIONES
- ABREVIATURAS



## 1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este texto es describir y comentar, siquiera brevemente, el régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas (en adelante, “entidades en atribución”) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) español, tal y como resulta de la última gran reforma legal de este impuesto<sup>1</sup> y de los otros dos gravámenes que componen la fiscalidad sobre la renta estatal, es decir, el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR).

Conviene, desde el principio, subrayar dos limitaciones previas del trabajo:

- a) No se entra a analizar, de una manera significativa, el problema de la personalidad jurídico-tributaria de estas entidades, su denominada “subjetividad”, ni tampoco sus características, naturaleza o el elenco de entes susceptibles de gozar de la calificación como “entidades en atribución”; ello, a pesar de reconocer que esta materia debería ser resuelta de forma previa al análisis que propugnamos.

Sin embargo, este asunto es ajeno al IRPF, cuya régimen de atribución de rentas daba por resuelta la existencia de tales entidades, así como su delimitación y naturaleza, remitiéndose, al respecto, al contenido y comentarios del artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)<sup>2</sup>. Como indicaremos posteriormente, uno de los problemas, precisamente, de la reforma fiscal del año 2002 es que la concreción de los entes en atribución en el IRPF no se va a remitir exclusivamente al artículo 33 LGT.

Obviamente, esta circunstancia no supone negar que, evidentemente, la ausencia de una delimitación clara de los perfiles de la subjetividad tributaria en el Ordenamiento Tributario español y, en particular, del número de sujetos implicados, al hilo de la interpretación y aplicación del precitado artículo 33 LGT y otras disposiciones conexas, planea sobre el IRPF, especialmente, a la hora de delimitar el ámbito subjetivo de las entidades en atribución (ver *infra*).

- b) No entraremos tampoco en el estudio detallado del sistema de tributación de las entidades en atribución en el IRNR, nuevos artículos 32 bis a 32 septies, ambos inclusive, de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (en adelante, LIRNR); a pesar de reconocer su originalidad en el sistema tributario español y el hecho de que el mencionado mecanismo figure dentro de la misma Ley reformadora del régimen fiscal de las entidades en atribución en el IRPF.

Ahora bien, no cabe negar la íntima relación existente entre las dos modalidades de tributación: la relativa a las entidades en atribución con “residencia” en el territorio español, sometidas, en consecuencia, al IRPF o al IS y las entidades en atribución contribuyentes del IRNR (nuevo párrafo c) del artículo 5 LIRNR)<sup>3</sup>, por diversas causas, entre las que exponemos las siguientes:

---

<sup>1</sup> Nos referimos, obviamente, a la última alteración legislativa relevante del IRPF, ya que la “motorización legislativa” y la falta de respeto al principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, han seguido produciendo cambios legislativos posteriores, concretamente, el artículo primero del Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica (BOE del 26), ha incorporado una nueva deducción en la cuota íntegra del IRPF, nuevo artículo 55.6 de la LIRPF, la conocida como “cuenta ahorro-empresa”.

<sup>2</sup> “Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición”.

<sup>3</sup> “...

c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere al artículo 32 sexies de esta Ley”.



1º) Que tal voluntad unitaria es manifiesta en las intenciones del legislador, como demuestra el hecho de que la LIRNR incorpore un nuevo artículo, el 6 bis, bajo la rúbrica “Atribución de rentas”, donde remite para establecer la fiscalidad de tales sujetos a la normativa general del IRPF y sólo de forma subsidiaria a las propias reglas del IRNR<sup>4</sup>.

2º) Porque el legislador pretende (otra cosa es que lo consiga) diseñar un régimen común, de carácter general, para las entidades en atribución, el correspondiente al IRPF y en el IRNR incorpora solamente determinadas especialidades, vinculadas a la constitución de estas entidades en el extranjero o a la participación en las mismas de partícipes no residentes.

Esta concatenación: régimen general, IRPF, régimen especial, en el IRNR, aparece manifestada en la Exposición de Motivos (en adelante, EM) de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (“Boletín Oficial del Estado”; en adelante, BOE, de 19) (en adelante, Ley reformadora), apartado V, párrafo séptimo, el cual dice:

*“...Su régimen general se regula en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se introducen en esta Ley únicamente las especialidades en la forma de tributar de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero a las que se hace contribuyentes del impuesto en determinados supuestos, y de los partícipes no residentes de entidades de rentas, tanto españolas como extranjeras”.*

3º) Por la consideración expresa (lo que no figura en el artículo 33 LGT) de 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..”, como un caso de entidades en régimen de atribución, artículo 72, primer párrafo, “*in fine*”, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias (en adelante, LIRPF).

Esta ampliación del contenido subjetivo de las entidades en atribución de rentas, ajena a la redacción del artículo 33 LGT, supone por sí misma una importante novedad en la historia de nuestra fiscalidad sobre la renta, ya que el IRPF (salvo el supuesto especial de las sociedades civiles y en este caso por razones de facilidad gestora, ver *infra*) remitía la concreción de los sujetos a este régimen especial al artículo 33 LGT; de esta forma, la problemática subjetividad de tales entes se reabre en nuestro sistema fiscal<sup>5</sup>.

Tales razones sustentarían plenamente la oportunidad de un estudio conjunto del régimen fiscal de las entidades en atribución en el IRPF, el IS y el IRNR, mas razones de espacio justifican esta restricción previa del trabajo, sin perjuicio de que, cuando sea necesario para nuestro hilo discursivo, nos refiramos a la situación de tales entidades en la LIRNR.

---

<sup>4</sup> “Artículo 6 bis. Atribución de rentas.”

*Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, 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 dicha Ley, y en el capítulo VI de esta Ley” (el subrayado es nuestro).*

<sup>5</sup> De hecho esta problemática, la derivada de la diferencia entre las entidades que cita el artículo 33 LGT y las, ahora, mencionadas en la normativa de la imposición sobre la renta, sigue conservándose en el Anteproyecto de Ley General Tributaria que se encuentra en estos momentos en el inicio de su tramitación legislativa, ya que el único cambio de la redacción en el artículo 33 LGT es la sustitución del término “sujeto pasivo” por el más genérico de “obligado tributario”.

## 2. LA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL CONTEXTO DE LA REFORMA PARCIAL DE LA TRIBUTACIÓN SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA

La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, ha tenido su entrada en vigor, de forma general<sup>6</sup>, el 1 de enero de 2003, siendo “..de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha”, de acuerdo con su Disposición final quinta (en adelante, DF).

Esta reforma fiscal supone, según el Gobierno, una segunda fase en los amplios cambios del sistema tributario español iniciados el 1 de enero de 1999<sup>7</sup>, viniendo caracterizada, por un lado, por la continuidad con los objetivos reformadores incorporados al citado sistema en la primitiva versión de la LIRPF.

Por otra parte, la mencionada reforma constituye una adaptación del IRPF,

*“...a la cambiante realidad de la sociedad española y así fomentar el ahorro, la inversión y el empleo, atender en mayor medida las necesidades de las familias y de los discapacitados y hacer frente a los nuevos retos que plantean el envejecimiento de la población y la baja natalidad, todo ello con el cumplimiento de los compromisos previstos en el programa de estabilidad presupuestaria”,*

Tal y como afirma, respecto de las grandes líneas reformadoras, la EM de la Ley reformadora, apartado I, párrafo segundo.

Parece, en consecuencia, que esta Ley conforma una alteración limitada, “parcial”, del IRPF español, tal y como fue diseñado en 1999, sin romper con sus elementos estructurales, cuyo eje es el gravamen sobre la “renta disponible”, configurada como el objeto imponible del tributo, artículo 2.2 de la LIRPF<sup>8</sup>. Resulta significativo, al respecto, que la redacción de este artículo no haya sido alterada por la Ley 46/2002.

Esta pretensión continuista se recoge, asimismo, en la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28 de enero de 2002, por la que se constituye una Comisión para *continuar la reforma del IRPF* (la cursiva es nuestra) y su justificación, al hablarse, segundo párrafo, de que:

*“..Una vez consolidado el nuevo modelo de IRPF que se configuraba en la Ley 40/1998 y constatados sus positivos efectos sobre la economía nacional, es el momento de acometer la segunda fase de la reforma que ya se contemplaba en el referido Informe”.*

En cualquier caso, no figuraba explícitamente entre las propuestas de reforma que la Comisión debía presentar ninguna centrada en las entidades en atribución de rentas.

Nuevamente, el propio Informe de la Comisión de Reforma insiste en el contenido modulador y complementario de la segunda “fase” de reforma del IRPF:

*“El presente Informe ha de ser considerado, en consecuencia, como complementario del Informe de la anterior Comisión para la reforma del IRPF –de la que formaron parte tres miembros de*

<sup>6</sup> Salvo en lo que respecta a la disposición adicional sexta (relativa a la aplicación del artículo 103.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades) y en la disposición transitoria tercera, deducciones por inversiones pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, cuya entrada en vigor se produce “...para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002”, DF quinta, segundo párrafo.

<sup>7</sup> Aunque también existan antecedentes anteriores, como, por otra parte, reconoce la propia EM de la Ley 46/2002, I, último párrafo:

*“...esta Ley de Reforma Parcial tiene como antecedente el proceso de reforma iniciado en 1996 y continuado en 1998 y 2000, como materialización de los compromisos políticos asumidos por el Gobierno en cada legislatura”.*

<sup>8</sup> “...

2. El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”.



la actual Comisión, con el mismo Presidente en ambos casos— y da cumplimiento al mandato recibido de elevar a la Secretaría de Estado de Hacienda sus conclusiones sobre la continuidad de la reforma del IRPF en el plazo más breve posible”<sup>9</sup>.

Sin embargo, frente a esta afirmación (y, sin negar ciertos componentes de continuidad en la Reforma, en particular, el creciente beneficio para las ganancias patrimoniales y las rentas del capital), es evidente que, determinados aspectos de la Ley reformadora, suponen cambios radicales frente al texto legal original de la LIRPF<sup>10</sup>; para alguna doctrina, incluso, “..más que de una reforma deberíamos hablar, por su envergadura, de una gran reforma”<sup>11</sup>.

Quede en manos del lector la explicación de las razones por las cuales el Gobierno ha puesto tamaño interés en que esta “Ley de la segunda rebaja del IRPF” sea planteada oficialmente como algo previsto en la anterior y como una simple continuación de las reformas iniciadas en 1996.

El simple hecho de que la Ley reformadora afecte a la tríada de gravámenes que componen la imposición sobre la renta en España, es decir, al IRPF, al IS y al IRNR, ya supone un primer reconocimiento por parte del propio legislador de la amplitud del cambio fiscal emprendido, especialmente, si lo comparamos con otras alteraciones parciales del IRPF, como la sufrida en el año 2000 (Real Decreto-ley 3/2000 y, posteriormente, Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, BOE del 14) y, sobre todo, si tenemos en cuenta que varios de los cambios legislativos sufridos por el IS y el IRNR no se deben, simplemente, a necesidades de coordinación normativa con el IRPF; en segundo lugar, ejemplos como la supresión del régimen de la transparencia fiscal vigente, con mayores o menores modulaciones, desde el año 1978 en nuestro sistema tributario, reflejan, nuevamente, que el legislador ha introducido modificaciones legislativas radicales, de auténtica ruptura con el sistema tributario anterior<sup>12</sup>, las cuales pugnan con esas ideas de “continuidad” y “complementariedad” con la reforma anterior, predicadas por la versión oficial para la Reforma; para no hablar, por último, de la aparición de la llamada “deducción por maternidad”, nuevo artículo 67 *bis* de la LIRPF<sup>13</sup>, la cual constituye, sin ningún género de dudas, la introducción en el seno de nuestro IRPF de un impuesto negativo sobre la renta, parámetro sin precedentes en nuestra estructura fiscal.

Asimismo, no puede olvidarse, como nuevo ejemplo de este carácter “rupturista” de la Ley Reformadora en bastantes aspectos, que aparecen en su seno esquemas tributarios muy novedosos en el sistema tributario español. En este postrero grupo, donde se incluyen las disposiciones que suponen transformaciones relevantes respecto de la situación precedente, podemos incluir el nuevo régimen fiscal que se introduce para las entidades en atribución de rentas, al cual dedicaremos las páginas siguientes.

De hecho, es interesante resaltar que estas entidades en atribución de rentas no fueron objeto de cambios sustanciales en 1999 y, sin embargo, se las ha considerado dignas, como veremos

<sup>9</sup> Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 3 de abril de 2002, página 2.

<sup>10</sup> Han aparecido ya diversos comentarios generales a esta reforma, por ejemplo:

1.º) Garrigues. Abogados y Asesores Tributarios. *Nueva Ley IRPF 2003*, Ed. Expansión, 2003, 11 fascículos.

2.º) Carbajo Vasco, Domingo; Ochoa Trepal, M.ª Luisa. *La Reforma del IRPF y de otros Impuestos sobre la Renta*, Ediciones Experiencia, Barcelona, 2003.

Así como la obra que se menciona seguidamente.

<sup>11</sup> Parrondo Aymerich, Jaime; Álvarez Dumont, Antonio; Ramírez Medina, Eduardo. *Tributación. Novedades en el IRPF*, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2003, página 9.

<sup>12</sup> Botella García-Lastra, Carmen. “Transparencia fiscal interna”, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales/Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2003, en prensa.

<sup>13</sup> Conviene llamar la atención sobre la penosa técnica legislativa consistente en añadir “codas” a los artículos. Se trata de un paso más en el indudable deterioro de la calidad de nuestros textos legales (no solamente los tributarios) que caracteriza el último período legislativo y cuya plena contradicción con el artículo 9.3 de la Constitución Española nos parece evidente.

En esta Ley reformadora se produce, además, el reconocimiento implícito por el propio legislador de los defectos de esta insana técnica, prometiendo (eso sí, sin fecha y sin rigor legislativo alguno), la aprobación de un Texto Refundido del IRPF, disposición adicional cuarta de la Ley reformadora.



seguidamente, de un tratamiento diferenciado y especial, lo que conforma un nuevo ejemplo de la “radicalidad” de la Ley 46/2002.

### 3. LOS RÉGIMENES ESPECIALES EN LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

#### A. Consideraciones previas

##### A.1. *Sobre la especialidad tributaria del régimen de las entidades en atribución de rentas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades*

Conviene comenzar este comentario, insistiendo en la profundidad del cambio sufrido por el régimen fiscal de las entidades en atribución dentro de la Ley reformadora por las siguientes razones:

- a) El inusual número de artículos dedicados al régimen de atribución de rentas, pues se pasa de disponer de uno solo, el 10, destinado a su situación tributaria en la LIRPF, más algunos breves artículos en el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero y corrección de errores de 5 de marzo) (en adelante, RIRPF), centrados, además, de forma exclusiva, en las rentas derivadas de actividades económicas, tal y como sucedía con las primitivas redacciones de los artículos 29, relativo a la estimación directa, modalidad simplificada<sup>14</sup> y para la estimación objetiva, con la redacción original del artículo 37<sup>15</sup>, a un estado donde, junto con el citado artículo 10 LIRPF, se configura una Sección propia, la 2.ª, dentro del Título VII de la LIRPF, Regímenes especiales, artículos 72 a 74 bis, ambos inclusive, para regular el tratamiento fiscal de las entidades en atribución.

Por su parte, la alteración del RIRPF, coetánea con la Reforma, producida por el Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, por el que se modifica el Reglamento del

<sup>14</sup> La redacción anterior de este artículo, válida para el período 1999-2003, afirmaba:

“Entidades en régimen de atribución.

1. La modalidad simplificada del régimen de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades, a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que:

1º) Todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2º) La entidad cumpla los requisitos del artículo 26 de este Reglamento.

2. La renuncia a la modalidad deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme dispone el artículo 27 de este Reglamento.

3. La aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales”.

<sup>15</sup> La redacción original de este artículo, vigente para el período 1999-2003, era la siguiente:

“Entidades en régimen de atribución.

1. El régimen de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2. La renuncia al régimen, que deberá efectuarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de este Reglamento, se formalizará por todos los herederos, comuneros y partícipes.

3. La aplicación de este régimen de estimación objetiva deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables a cada caso y, si éstos no constaran a la Administración, en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales”.



Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 11), trastoca la redacción de los citados artículos 29 (éste solamente en lo que respecta al apartado 1)<sup>16</sup> y 37 (del cual, asimismo, se cambia la redacción del apartado 1)<sup>17</sup>, introduciendo un nuevo artículo, el 66 *bis*, dedicado específicamente a las obligaciones de información de las entidades en atribución.

- b) Porque, al contrario que en la legislación anterior al 1 de enero de 2003, ya no nos enfrentamos ante un régimen fiscal vinculado exclusivamente al IRPF y al IS, sino que se afirma la especialidad de estas entidades, de forma sustantiva, en el seno del IRNR.
- c) Porque la técnica de la reforma conduce, inexorablemente, a su consideración como un régimen tributario especial.

En este sentido, dentro del IRPF la forma de hacer tributar a las entidades en atribución se ubica en el Título VII de la LIRPF, cuya rúbrica es, concretamente, la de "Regímenes Especiales" y en el seno del mismo ocupa la Sección 2.<sup>a</sup> Entidades en atribución de rentas; aprovechando el hueco dejado, afortunadamente para el legislador, por la derogación del régimen de la transparencia fiscal y de las imputaciones de rentas en este último régimen que, con anterioridad, constituían los artículos 72 a 74, ambos inclusive, de la LIRPF.

Por su parte, en el IS sigue cumpliendo, tras la Ley reformadora, el mismo papel; un solo artículo, el 6, dentro del Título II. El hecho imponible, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (en adelante, LIS).

Este artículo 6 de la LIS se ubica en el Capítulo II. Contribuyentes, del Título I. Sujeción al Impuesto. Aspectos materiales, personales y temporales, es decir, entre los parámetros esenciales del tributo, sin concretar un régimen tributario especial (que en la LIS figuraría en su Título VIII).

<sup>16</sup> La nueva redacción dice:

1. La modalidad simplificada del régimen de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que:

1º) Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2º) La entidad cumpla los requisitos definidos en el artículo 26 de este Reglamento" (el subrayado es nuestro e indica las diferencias entre las dos redacciones del RIRPF).

<sup>17</sup> La nueva redacción afirma:

"Ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva.

1. El régimen de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministerio de Hacienda, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación en los términos previstos en los artículos 31 y 32 de este Reglamento.

2. Este régimen no podrá aplicarse por los contribuyentes, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias.

a) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

Para el conjunto de las actividades económicas 450.000 euros anuales.

Para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas, en los términos que determine la Orden ministerial que desarrolle el régimen de estimación objetiva, 300.000 euros.

A estos efectos, sólo se computarán:

Las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 65.7 de este Reglamento o en el libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 2 del Real Decreto 2402/1985, de 16 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

b) Que el volumen de compras de bienes y servicios excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 300.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad el volumen de compras se elevará al año.

c) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, al que se refiere el artículo 4 de la Ley del Impuesto" (el subrayado es nuestro e indica las diferencias entre las dos redacciones del RIRPF; en realidad, las diferencias en la letra a) de este artículo se deben exclusivamente al redondeo de las cifras en euros).

De esta forma, si el legislador hubiese sido coherente, debería ponerse de manifiesto que el tratamiento impositivo de una entidad en atribución de rentas es independiente del hecho de que sus socios sean personas físicas o sujetos pasivos, entidades, del IS. Desgraciadamente, como veremos posteriormente, la reforma del año 2002 destruye esta idea y rompe con la neutralidad al respecto que caracterizaba el sistema de atribución de rentas.

- d) Por los cambios sustantivos producidos dentro de lo que será el régimen general de tributación de estos entes en el subsistema español de fiscalidad sobre la renta: amplitud de los sujetos gravados, importancia de la naturaleza jurídica de los socios o partícipes, etc.

Siguiendo con el planteamiento anterior, parece claro que la “especialidad” tributaria de estas entidades en atribución no viene dada por sus elementos subjetivos, como podía ser la naturaleza de sus miembros, al menos, en lo que respecta a la legislación sobre la renta obtenida por residentes en el territorio español (*vid. infra*), pues si ésta fuera su característica diferencial, entonces, el régimen de atribución de rentas generaría nuevos contribuyentes, diferentes de las personas físicas o de las personas jurídicas, opción plenamente permitida por el propio artículo 33 LGT y que existe en otros gravámenes del sistema tributario español.

Es más, la remisión en la LIRPF, en principio, al artículo 33 LGT trata de evitar un problema: relevante como sería el derivado de que un tributo en particular concretase el número de sujetos afectados o alterase la personalidad jurídico-tributaria de ciertos entes pero solamente para ese gravamen; de esta forma, la LIRPF ni crea nuevos contribuyentes, centrando su exacción en la persona natural, ni se plantea cuáles o cómo deben ser las entidades que, ni siendo personas físicas, ni constituyendo sujetos pasivos del IS, obtienen rentas susceptibles de gravamen por el subsistema español de imposición sobre la renta.

La excepción a esta regla de no intromisión de la legislación del IRPF en la delimitación de lo que se entiende por “entidades” en atribución de rentas vendría dada por las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, donde la Ley reconoce, ante las dificultades existentes en el Derecho Común, artículo 1669 del Código Civil (en adelante, CC), para definir cuándo estas entidades adquieren la personalidad jurídica, que todas ellas entran en el régimen de atribución de rentas, aun existiendo entidades con personalidad, sujetos pasivos prototípicos del IS<sup>18</sup>.

Pues bien, la extensión a entidades constituidas en el extranjero, de naturaleza jurídica idéntica o análoga (*sic*), del régimen fiscal de entidades en atribución reabrirá en el seno del IRPF la polémica respecto del tipo de entidades que se someten a este régimen (ver *infra*), con falta absoluta de coordinación con el artículo 33 LGT y muy poca seguridad jurídica, por la ambigüedad de voces como “análoga”<sup>19</sup>.

Es más, aunque no lo parezca a simple vista, incluso en la LIS, nos encontramos ante una modificación sustantiva respecto de la normativa anterior en la nueva redacción del artículo 6.1 de la LIS, otorgada por el artículo quincuagésimo tercero de la Ley reformadora, como es que, ahora, el precitado artículo remite expresamente a la normativa del IRPF para regular el tratamiento tributario de tales entidades, al decir:

*“Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, 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 la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”* (el subrayado es nuestro).

---

<sup>18</sup> Sobre estas razones, *vid. López-Tello y Díaz-Aguado, Luis. “Comentarios al artículo 10”, en Comentarios a las Leyes Tributarias. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed. Edersa, Tomo 1, vol. 1.º, Madrid, 1998, páginas 107 a 126.*

<sup>19</sup> Por ello, sorprende la afirmación del anónimo comentarista en *Memento Práctico. Francis Lefevre. Fiscal 2003*, página 33, según la cual esta inclusión “*aporta seguridad jurídica*”.

De esta forma, en el IS no existe un régimen tributario especial para las entidades en atribución porque, simple y llanamente, se remite su contenido al régimen especial que la LIRPF les dedica, unificándose su tratamiento.

En el mismo orden de cosas, tal configuración unitaria en dos gravámenes sobre la renta, cuya diferencia clásica, radica, precisamente, en su ámbito subjetivo (en el IRPF, el contribuyente es la persona natural; en el IS, el sujeto pasivo es la persona jurídica y otras entidades asimiladas), reitera nuevamente que el problema de las entidades en atribución de rentas en el IRPF (y por extensión en el IS) no es tanto una materia de subjetividad tributaria, de delimitación de los sujetos pasivos en la imposición sobre la renta, sino de hecho imponible, es decir, de regular la distribución de determinadas rentas<sup>20</sup>.

De la misma manera, el problema de la “subjetividad tributaria” respondía a un problema general del Derecho Tributario y, por lo tanto, su lugar jurídico apropiado era la norma básica del Ordenamiento Tributario español: la Ley General Tributaria y no un gravamen en particular. Ahora, tras la Ley reformadora, la extensión de las entidades en atribución, de una forma amplia e imprecisa, para dar cabida a sujetos con vinculaciones extraterritoriales, conlleva que en el IRPF estemos construyendo un “régimen general” de estas entidades (al que se superponen particularidades en el IRNR), cuyo ámbito subjetivo se distingue claramente, por más amplio, de lo regulado en el artículo 33 LGT.

Por otra parte, esta disfunción entre los supuestos de entidades en atribución de rentas citadas en el IRPF y el IRNR y las comprendidas en el artículo 33 LGT va, en principio, a conservarse en la nueva Ley General Tributaria, cuyo trámite parlamentario acaba de iniciarse, pues esta última mantiene la redacción del citado artículo 33 original, sustituyendo, simplemente, las voces “*sujeto pasivo*” por “*obligado tributario*”.

En estas condiciones, dentro del IRPF ya no se puede decir que la problemática de las entidades en atribución sea exclusivamente una materia ligada al hecho imponible renta y a su distribución, sino que, asimismo, comporta relevantes problemas de subjetividad, especialmente en el campo de la imposición sobre los no residentes; lo que nunca fue pretendido, precisamente, por este régimen tributario.

#### A.2. *Sobre la especialidad del régimen tributario de las entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*

En suma, ha sido la incorporación de estas entidades en el seno del IRPF y la especial dificultad de la “subjetividad tributaria” en entes constituidos en el extranjero, la que ha provocado tal ruptura con la tradición histórica de nuestro sistema fiscal sobre la renta, como demuestra el hecho de que la primera modificación contenida en la LIRNR al respecto de tales entidades es su total configuración como contribuyentes en la imposición sobre la renta de los no residentes, artículo 5.1.c) LIRNR<sup>21</sup>.

Nótese, por lo tanto que, mientras el sistema de atribución de rentas en el IRPF-IS no sólo no crea nuevos contribuyentes, sino que elude la consideración de las entidades de atribución como tales (lo que hubiera permitido el artículo 33 LGT), la gran novedad en el IRNR (el cual, al fin y al cabo, es un subproducto desgajado y secundario del IRPF-IS) es la plena aceptación de estas entidades como un nuevo contribuyente del gravamen.

Tras reconocerles este carácter, el desarrollo del régimen de atribución de rentas en el IRNR supone, en principio, la remisión al modelo general de fiscalidad de estas entidades, ubicado en el IRPF y, seguidamente, la configuración “*ex novo*”, con un Capítulo propio, el VI, dentro de la citada LIRNR, para desarrollar el régimen de estas entidades en atribución de rentas con algún vínculo extraterritorial, artículos 32 *bis* a 32 *septies*, ambos inclusive<sup>22</sup>, es decir, con reglas especiales respecto

<sup>20</sup> De la misma opinión, López-Tello y Díaz-Aguado, Luis, *op. cit.*, págs. 109 y 110.

<sup>21</sup> Ver su cita en la nota a pie de página n.º 3 arriba.

<sup>22</sup> Carmona Fernández, Néstor. “IRNR/2003” *Carta Tributaria, monografías*, nº 6, segunda quincena de marzo de 2003.

del marco general de la tributación de las entidades en atribución de rentas, el cual se sigue situando en el IRPF (y por asimilación en el IS).

Ahora bien, además de intentar aclarar la situación de estas entidades como elementos subjetivos del IRNR, la nueva normativa, al crearlas un Capítulo propio en el seno de la LIRNR, nos da idea de que el legislador quiere conferir a las rentas obtenidas por las mismas un tratamiento particularizado en el seno de la fiscalidad de la renta de los no residentes, tal y como hace, por ejemplo, con el “Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes” que se regula en el Capítulo V de la LIRNR, reflejándose, nuevamente, que lo mollar en este mecanismo de tributación no es tanto definir o precisar la subjetividad de estos entes, sino regular la obtención de rentas por los mismos y sus reglas de distribución entre sus miembros; ello, a pesar, de la óptica de la reforma del IRNR que pone el acento, en principio, en su calificación clara como contribuyentes del tributo<sup>23</sup>.

Es decir, el legislador ha empezado la “especialidad” de este régimen de distribución de rentas entre partícipes, comuneros, etc. con vínculos extraterritoriales, no por el afinamiento de los mecanismos de distribución de rentas y la resolución de los problemas técnicos que conllevan, sino por la configuración “ampliada” de los entes que lo integran, presionado, sin duda, por las dificultades que la subjetividad tributaria le generaba en el IRNR, mas al extender esta tarea y concepción al IRPF ha distorsionado gravemente, a nuestro entender, la propia funcionalidad del régimen: un sistema sencillo de distribuir rentas que no eran obtenidas directamente en su fuente por personas físicas o por sujetos pasivos del IS.

En el IRNR, no solamente se reconoce palpablemente la especialidad de los mecanismos para hacer tributar estas entidades y se las califica expresamente como contribuyentes del gravamen, sino que tamaña singularidad adquiere un doble grado:

1.º) En primer lugar, se introducen nuevas especificidades respecto al régimen general para estas unidades, el cual sería el atribuido a ellas por los artículos 72 a 74 *bis* LIRPF. De esta forma, el IRNR operaría, respecto de estos entes, como un subconjunto de su tratamiento tributario “general”: el del IRPF.

Esta circunstancia es reconocida, en nuestra opinión, meridianamente (y creemos que de forma innecesaria y redundante) por el artículo introductorio que se dedica en la LIRNR a estos nuevos contribuyentes, el 6 bis., integrado en el Capítulo I. Elementos personales, tal y como hemos señalado anteriormente con cita del propio artículo.

El carácter de régimen general fiscal que para estas entidades tiene la normativa del IRPF, respecto de su tratamiento en el IRNR, es, asimismo, aceptado plenamente por la EM de la Ley reformadora, apartado V, párrafo séptimo, al afirmar:

*“A continuación se establecen una serie de disposiciones relativas a las entidades en régimen de atribución de rentas, las cuales hasta ahora no tenían un tratamiento delimitado en este impuesto. Su régimen general se regula en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se introducen en esta Ley únicamente las especialidades en la forma de tributar de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, a las que se hace contribuyentes del Impuesto en determinados supuestos y de los partícipes no residentes en entidades en atribución de rentas, tanto españolas como extranjeras”* (el subrayado es nuestro).

<sup>23</sup> En nuestra humilde opinión, y frente al parecer general de la doctrina, con la redacción de la Ley 41/1991 vigente desde el 1 de enero de 1999 podría ya haberse interpretado que las entidades en atribución eran contribuyentes de este gravamen a todos los efectos, a pesar de no estar mencionadas expresamente en el artículo 5 de la citada Ley.

Para nosotros, el artículo 3 de la Ley 41/1998, al “cerrar” la fiscalidad de los no residentes con las normas reguladoras del IRPF y del IS, “según proceda”, siendo la normativa sobre la subjetividad y el tratamiento tributario de las entidades en atribución común a las dos exacciones, debería haber llevado a la conclusión inmediata de que en el IRNR también existía un régimen de atribución de rentas, similar al del IRPF y del IS.

Asimismo, las entidades en atribución de rentas aparecen expresamente como obligadas a retener e ingresar a cuenta del IRNR en el artículo 30.1.a) de la Ley 41/1998, ergo, si se mencionan a efectos de un pago a cuenta, más deberían ser consideradas como elementos subjetivos del tributo, aunque puede contrargumentarse de que esta cita lo es para las entidades en atribución residentes en territorio español y que abonen rentas sometidas al IRNR, sin cubrir a los nuevos “contribuyentes” incorporados por la Ley reformadora.



En definitiva, se nos está diciendo que, a efectos del IRNR, las entidades en atribución cuyas rentas se someten a la imposición sobre los no residentes, parten de un régimen fiscal específico, regulado en el IRPF y, a su vez, se incluyen en la LIRNR determinadas modulaciones o especialidades, las del Capítulo VI LIRNR, aceptando plenamente su identificación como contribuyentes en el IRNR, acabando, de esta manera, la ambigüedad al respecto.

Ahora bien, el legislador, una vez reconocidas a estas entidades como “contribuyentes” en el IRNR, lo cual no sucede ni en el IRPF, ni en el IS, es decir, centrado el problema de las mismas en el elemento subjetivo de la renta de los no residentes, da un golpe de timón, ubicando la fiscalidad de estos novedosos “contribuyentes” como una particularidad del régimen de atribución de rentas en el IRPF, el cual, no lo olvidemos, no tenía como misión fundamental definir o concretar de forma detallada qué entidades, sin personalidad jurídica, podrían ser calificadas como “contribuyentes” en el IRPF, sino permitir un sistema fácil y neutral para redistribuir las rentas de estas entidades entre sus miembros.

En el mismo tenor, se encuentra el artículo 32 *bis* LIRNR, el cual, a pesar de servir de pórtico para el tratamiento del régimen fiscal “especial” de estos contribuyentes en el IRNR, lo que lleva es a reiterar que éstas “..aplicarán lo dispuesto en la sección 2 del Título VII de la Ley 40/1998..”;<sup>24</sup> e, inmediatamente, afirmar que “..con las especialidades previstas en este capítulo, según se trate de entidades constituidas en España o en el extranjero”.

En la misma idea, pero centrada en los propios miembros de las entidades en atribución, insiste el apartado 2 del artículo 32 *bis* citado.

2.º) De esta forma, en el IRNR, el régimen “especial” de estos novedosos contribuyentes se convierte en una particularidad de la normativa contenida para las entidades en atribución en la LIRPF; la cual se transforma en régimen general para los dos modelos de regímenes “especialísimos” previstos en la LIRNR: el de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España, Sección 1ª del Capítulo VI LIRNR, artículos 32 *ter* y 32 *quáter* LIRNR y el de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, Sección 2.ª del Capítulo VI LIRNR, artículos 32 *quinquies* a 32 *septies*, ambos inclusive.

Por lo tanto, mientras que en el IRPF y el IS la “especialidad” tributaria de estas entidades no respondía, en principio, a características subjetivas o a problemas vinculados a la delimitación subjetiva del hecho imponible, en el IRNR, las diferencias en su tratamiento en relación a lo que, ahora, es el régimen general de las mismas, situado en el Título VII de la LIRPF, parten, en principio, de precisar la consideración de estas entidades como contribuyentes del gravamen y, con posterioridad, determinadas especificaciones de los dos subregímenes que considera el IRNR, los cuales sí responden a elementos de subjetividad tributaria o, mejor dicho, atienden en particular a la naturaleza de los sujetos implicados en la actividad de la entidad en atribución.

Debe recordarse que estos sujetos tampoco figuran expresamente citados como contribuyentes en el IRPF, artículo 8 LIRPF o como sujetos pasivos en el IS, artículo 7 LIS, respectivamente, lógicamente, porque no se pretende configurar las mismas como elementos subjetivos propios del hecho imponible renta, “*a sensu contrario*” de la posibilidad otorgada en el propio artículo 33 de la LGT, sino que lo esencial es regular el mecanismo de “atribuir” las rentas, el hecho imponible de estos tributos, que se obtienen mediante tales entidades.. Por todo ello, a pesar de las pretensiones del legislador, lo que ha sucedido es que preocupaciones perfectamente legítimas, relativas a la fiscalidad de las entidades en atribución “no residentes”, le han llevado a alterar la naturaleza del propio régimen de atribución de rentas en el IRPF-IS, incorporando al mismo problemas de naturaleza subjetiva que no constituían el núcleo del régimen.

Evidentemente, no podemos seguir profundizando en esta línea de opinión, propia del IRNR, pero sí conviene dejar claro que estas circunstancias llevan a pensar que el tratamiento en el IRNR de las entidades en atribución, al responder a génesis y propósitos muy distintos a los del IRPF

<sup>24</sup> Nótese que la redacción de la Ley reformadora es defectuosa y que, ni siquiera la grafía es común, así, en vez de “Sección 2.ª”, tenemos “sección 2”.

y el IS, no debería haberse construido como una mera “especificación” del sistema clásico de atribución de rentas y, sobre todo, no debería haber llevado a un cambio tan relevante del sistema de atribución de rentas en el IRPF-IS, ampliando su ámbito subjetivo y alterando el mecanismo de atribución, especialmente, si consideramos que el IRNR no es sino una pieza separada de aquellos y, para colmo de contradicciones, si tenemos en cuenta que el legislador trata de conservar como régimen general de atribución la regulación del IRPF, normativa vinculada, reiteramos, a la manera de disponer ciertas rentas entre sujetos vinculados entre sí por una unidad económica o patrimonio separado sin personalidad jurídica, mientras que el IRNR el problema es anterior y distinto: la propia consideración como contribuyentes del gravamen para estas unidades económicas.

En suma, el esquema impositivo de las entidades en atribución, tras la Ley reformadora, constituye un régimen fiscal especial, cuya regulación genérica figura en el IRPF y es común (se trata, por tanto, de un régimen fiscal especial de carácter horizontal) al IS y, por voluntad del legislador, al IRNR; en este último gravamen, tales entes se califican como contribuyentes y adquieren especialidades en el hecho imponible, si se han constituido en el extranjero o disponen de miembros no residentes, remitiéndose como normativa marco a la regulación del IRPF.

## **B. Razones que justifican un régimen fiscal especial para las entidades en atribución de rentas**

Si esto es así, tanta especialidad, sinónimo, en principio, de relevancia e interés del legislador por su desarrollo, debería haber sido objeto de una profunda justificación que asegurase su acierto y oportunidad.

Pues bien, mientras que en el IRNR se dedica, como hemos visto, todo un párrafo de la EM de la Ley reformadora a describir las especialidades de este régimen en el gravamen sobre las rentas de los no residentes; en lo que respecta a las causas que sustentan la aparición de un “régimen especial” de esta naturaleza en el IRPF (el cual, no lo olvidemos, conforma el sistema común de fiscalidad de tales entidades en el seno de la tributación sobre la renta), apenas se afirma en la EM, apartado III, párrafo undécimo, inciso final;

*“Para incrementar la neutralidad en las actividades económicas, se suprime el régimen de transparencia fiscal y se modifica el régimen de las entidades en atribución de rentas, con el objetivo de obtener mayor información sobre las actividades realizadas por estas entidades”.*

Evidentemente, la simple lectura de estas palabras revela la incorrección técnica del legislador, a la hora de justificar la “especialidad” del régimen tributario de las entidades en atribución en el IRPF; por un lado, las razones para eliminar la transparencia fiscal nada tienen que ver con las modificaciones legislativas sufridas por estos sujetos, salvo la oportunidad legislativa de encontrar un “hueco” en el articulado de la LIRPF a la hora de introducir en ese “vacío normativo” los artículos relativos a la tributación de las entidades en atribución, a partir de la derogación de las rentas imputadas en transparencia fiscal.

Es más, si el legislador lo que pretende es señalar que la especialidad de las rentas “imputadas” en transparencia fiscal tiene un fundamento similar a la especialidad de las rentas “atribuidas” a las entidades del artículo 33 de la LGT, el error sería importante, pues la doctrina ha reiterado desde la Reforma Fiscal de 1978 que el régimen de la transparencia fiscal y el régimen de atribución de rentas eran radicalmente diferentes y tenían finalidades de Política Fiscal muy distintas, como demuestra el simple hecho de que las rentas “imputadas” en transparencia fiscal suponían una modalidad de rentas diferenciada, dentro del hecho imponible, artículo 6.1 y 2,e) LIRPF<sup>25</sup>, mientras que el sistema de entidades en atribución no generaba ninguna clase de rentas novedosa, distinta de las componentes del hecho imponible, ya que no eran mencionadas de manera independiente en el artículo 6.2 LIRPF.

<sup>25</sup> “1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

...

e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley..”

De hecho, este error, consistente en asimilar los problemas de la transparencia fiscal a las cuestiones de las entidades en atribución, aparece claramente en el Informe de la Comisión reformadora<sup>26</sup> y no es de extrañar, por lo tanto, su traslado a la Ley reformadora.

Asimismo, desde el punto de vista de su naturaleza, una cosa es que las rentas “imputadas” en transparencia fiscal fuesen rentas especiales y otra muy distinta era la atribución de “rentas”, pues el régimen de las entidades en atribución no alteraba la naturaleza de las rentas, las cuales se “atribuían” a los socios, herederos, comuneros o partícipes, tal y como afirmaba expresamente la redacción del apartado 2 del artículo 10 de la LIRPF, versión 1999 y reitera, ahora, con redacción similar, aunque más enfática, el nuevo artículo 73 (otra cosa, diferente es cómo interpretar esta redacción, ver *infra*).

En otro orden de cosas, afirmar que la “neutralidad” conduce a suprimir la transparencia fiscal y a modificar el régimen tributario de las entidades en atribución, es irrelevante para explicar el tratamiento tributario novedoso de estos entes, no sólo porque la palabra “neutralidad” nada significa en este contexto (salvo que se atendiese a la indiferencia de la fiscalidad respecto a la personalidad jurídica o su ausencia), sino porque, además, la idea de “neutralidad” se aplica en Política Fiscal, generalmente, a decisiones sobre la relación entre productos financieros y fiscalidad<sup>27</sup> y, por último, porque la propia “especialidad” del tratamiento fiscal de las entidades en atribución es radicalmente contraria a toda neutralidad, aunque sólo sea porque toda “especialidad” supone tratar de forma diferenciada y no neutral, en consecuencia, actividades, sujetos pasivos, negocios jurídicos, etc.

Por si esto fuera poco, el legislador, parece participar de la idea de que las entidades en atribución se dedican siempre a la realización de actividades económicas, lo que no es verdad ni en el IRPF, ni en el IRNR.

En suma, además de constatar por enésima vez la defectuosa técnica de la Ley 46/2002, parece que la única razón para desarrollar con tanto detalle el tratamiento fiscal de las entidades en atribución es aumentar la información sobre sus actividades, enmarcando tal circunstancia en la lucha contra el fraude fiscal, propósito loable pero para el cual no hubiese sido necesaria una modificación tan sustantiva del propio modelo de imposición.

Hubiera bastado al respecto un artículo similar al 74 *bis* LIRPF, incluido entre las Obligaciones de información, es decir, entre las obligaciones tributarias formales, de acuerdo con la archiconocida y clásica distinción del artículo 35.2 de la LGT<sup>28</sup> y debería haber figurado el cambio normativo en el Capítulo IV. Obligaciones formales, del Título IX. Gestión del Impuesto, de la LIRPF y no en el Título VII.

Por lo tanto, hemos de encontrar unas razones más complejas que avalen la Reforma; así, en la Memoria del Anteproyecto de Ley, donde se sustentan los cambios de la siguiente manera:

*“Con esta nueva regulación de las entidades en atribución de rentas se pretende obtener más información sobre las actividades que realizan y las rentas que han de atribuir, al tiempo que incrementar la neutralidad y mejorar la lucha contra el fraude fiscal.*

*Por otra parte, la existencia de entidades extranjeras de esta misma naturaleza operando en nuestro país ha generado, ante la falta de normativa específica para ellas, muchas dudas en torno a cómo deben tributar tanto la entidad como sus socios, situación que se pretende superar con la nueva regulación sobre entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero, al tiempo que se incide en la persecución del fraude fiscal que su uso irregular pudiera generar”<sup>29</sup>.*

<sup>26</sup> Informe para la Reforma del...; *op. cit.*, págs. 145 y ss.

<sup>27</sup> González Páramo, José Manuel. “La reforma del IRPF y los productos de ahorro”, *El País, Negocios*, 2 de febrero de 2003.

<sup>28</sup> “...

2. Están igualmente obligados (los sujetos pasivos), a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible..”.

<sup>29</sup> Memoria Justificativa del Anteproyecto de Ley de Reforma Parcial de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, Madrid, 10 de mayo de 2002, página 26.



En suma, las obligaciones de información que se exigen, novedosamente, para las entidades en atribución de rentas son solamente un instrumento para luchar contra el fraude y, sustancialmente, el objetivo de toda la reforma en el régimen de atribución de rentas viene a ser plantearse la situación de las entidades de este carácter constituidas en el extranjero, cuya ambigua y confusa situación legislativa, es la que necesitaba, por un lado, clarificación y, por otra parte, que esta “normativa específica” para las entidades constituidas en el extranjero sirviera, asimismo, para mejorar el control de las mismas y de las rentas vinculadas a sujetos no residentes miembros de las entidades en atribución.

Esta justificación de la Reforma, fundamentalmente, por razones propias al IRNR viene avalada, asimismo, por los problemas que la doctrina internacional ha señalado respecto de la fiscalidad de sujetos de Derecho similares, los conocidos en la doctrina anglosajona como “*partnerships*” y cuyo tratamiento en el Derecho Internacional Tributario ha sido objeto de especial atención por parte del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE<sup>30</sup>.

Por último, si nos atenemos a otro de los documentos esenciales para comprender la Ley reformadora como es el Informe de la Comisión establecida de manera “*ad hoc*” para justificar la misma, éste reitera que no se trata tanto de alterar la naturaleza del régimen de atribución de rentas, ni los mecanismos que lo integran, sino de suplir la ausencia de información sobre las rentas obtenidas por estas unidades económicas, por lo que:

*“..sin perjuicio de la atribución de la parte de renta que le corresponde a cada uno de sus socios o partícipes, las comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades (...), determinen tanto la renta global que han obtenido como su atribución a cada uno de sus socios o partícipes en la parte que les corresponda, efectuando una retención o ingreso sobre esa renta”*<sup>31</sup>.

Además, el hecho de que en este mismo Informe (tal y como hemos indicado con anterioridad) se analicen, de forma conjunta, los problemas de la transparencia fiscal interna y de las entidades en atribución (con independencia de la crítica doctrinal que merece) explica el contenido de la EM de la Ley reformadora precitado anteriormente y la utilización, escasamente acertada, de la voz “neutralidad”.

Explicitadas las razones que mueven a la sustantiva reforma del tratamiento fiscal de las entidades en atribución (en nuestra opinión, convenientemente fundadas en lo que respecta al IRNR y menos en lo relativo a los otros dos gravámenes sobre la renta), resulta claro que no parecen atender a una sola causa, sino a un conjunto de factores.

Estos factores pueden resumirse en:

1.º) Obtención de información sobre las rentas que obtienen las entidades en atribución, naturaleza de las mismas, distribución, miembros que las componen, residencia de los mismos, etc., como fórmula para luchar contra el fraude fiscal en estas unidades, problema común al IRPF, IS e IRNR.

2.º) Clarificación del tratamiento normativo de las entidades en atribución de rentas o sujetos “análogos” con vinculación fuera del territorio español, sea por haberse constituido en el extranjero o disponer de miembros no residentes.

---

<sup>30</sup> OCDE. Committee on Fiscal Affairs. *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Ed. OCDE, París, colecc. Issues in International Taxation, n.º 6, 1999.

<sup>31</sup> Así en el texto-base de la Reforma del IRPF de 1998 se afirma:

*“La nueva concepción del IRPF como impuesto que grava la “renta discrecional”, entendiendo por tal aquella que excede de la renta que inexcusablemente necesitaría dedicarse a la cobertura de las necesidades básicas en condiciones razonables del sujeto y de su familia, obliga a deducir de la base imponible las cantidades que se estimen necesarias para esa cobertura antes de la aplicación de la tarifa, valoradas conforme a criterios objetivos. Esta nueva concepción de la capacidad contributiva- que resulta nueva en España, pero bien antigua en el ámbito doctrinal de la Hacienda Pública- se extiende de hecho cada día más por los distintos sistemas fiscales, hasta el punto de que puede hoy considerarse general en Europa, pues no tiene sentido que se pretenda gravar la porción de renta de la que realmente no podría disponer el sujeto pasivo de modo discrecional al tener que aplicarla necesariamente a la cobertura de sus necesidades básicas y a las de su familia”* ( Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Informe*, Madrid, 13 de febrero de 1998, mimeo, página 170.



Por lo tanto, la especialidad deriva más del origen de las rentas y de la existencia de sujetos no residentes vinculados a estos entes que de un carácter distinto o de una calificación diferenciada, por fuente u origen, de las rentas obtenidas por estas entidades.

En estas circunstancias, es perfectamente comprensible la creación de un régimen fiscal especial en el IRNR, mientras que en el IRPF hubiera bastado introducir la correspondiente obligación de información y mejorar técnicamente algunos de sus elementos, por ejemplo, acabar con el debate respecto de la naturaleza de las rentas obtenida por los socios o partícipes de una de estas entidades, la cual, realizando efectivamente actividades económicas, resulta que sólo parte de sus miembros ejecuta de forma habitual, personal y directa esta actividad, mientras otros partícipes son “pasivos”.

Sorprende, en consecuencia, que en el IRPF la Ley reformadora haya incluido la modificación legislativa dentro de un régimen especial, pensado, en principio, para rentas imputadas, es decir, de carácter objetivo; cuando la “especialidad” de las entidades en atribución ya existía, pero no por que las rentas obtenidas por ellas vieran alterada su naturaleza, sino por la existencia de un sujeto “intermedio” entre el perceptor final de las rentas (socio, comunero, partícipe,..) y la fuente u origen de las mismas y se plantease el acuciente problema de distribuir tales rentas.

Por último, la constatación de que el debate parlamentario de la Ley 46/2002 se centró en el tratamiento de las entidades en atribución de rentas en el IRNR, con abundantes modificaciones normativas entre el contenido del proyecto de Ley y el texto que aparece en la Ley 46/2000, manifiesta, por enésima vez, que lo esencial en esta Ley reformadora es la irrupción de las entidades como “contribuyentes”, con formas novedosas de tributar dentro del IRNR, mientras que en el IRPF, marco general del sistema, no se ha aprovechado la ocasión para concretar y precisar cuestiones debatidas en este régimen fiscal especial y, por el contrario, se ha cambiado tanto su ámbito subjetivo como la configuración del mecanismo de atribución de las rentas, debido a la introducción de una Sección 2.ª en el Título VII LIRPF, dedicada exclusivamente a estas entidades.

## **C. Las funciones del título VII de la LIRPF en la estructura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

### *C.1. La coherencia del título VII en la primitiva redacción de la LIRPF*

En la estructura legislativa de la LIRPF puede sorprender al lector la existencia de dos Títulos: el Título VII, que comprendía los artículos 71 a 76, ambos inclusive y el Título VIII, cuya rúbrica incluye los artículos 77 y 78.

Según la EM de la Ley 40/1998, apartado IV, último párrafo, las razones para la existencia de estos dos Títulos son:

*“.. por razones de coordinación legislativa, las reglas sobre regímenes especiales, la mayoría regulados hasta ahora al margen de la ley del impuesto, como son los de imputación de rentas y de instituciones de inversión colectiva..”*

Cierto es que las rentas derivadas de la transparencia fiscal internacional, las cuales componen la Sección 3.ª del Título VII. Regímenes especiales, nacieron de forma unitaria para el IRPF y el IS, pues se trata de unas rentas imputadas comunes a estos dos tributos, al margen de la Ley 40/1998; sin embargo, la razón para esta especialidad de las rentas del Título VII LIRPF es diferente y se basaba en el carácter imputado de la inmensa mayoría de ellas.

Para los autores de la teoría de la “renta disponible”, la cual constituye la capacidad económica a gravar por el IRPF, conforme al modelo de imposición en el cual se sustenta la LIRPF<sup>32</sup>,

<sup>32</sup> *Ibidem*, pág. 80, donde se dice:

*“La capacidad contributiva debería medirse en este impuesto a través de un indicador único y venir reflejada por la “renta discrecional” de la persona física, entendiéndose por tal aquella de la que pueda disponer discrecionalmente esa persona una vez cubiertas sus necesidades más esenciales, valoradas de forma objetiva y conforme a criterios internacionalmente aceptados”.*

todas las modalidades de renta a integrar en el impuesto deberían generar un flujo de renta real, dinerario o en especie.

Este planteamiento, carente de rigor económico, pues choca con la clásica concepción Schanz-Haig-Simons sobre la renta gravable, con el propio concepto estadístico de “renta disponible” y con la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre la capacidad económica a sujetar en el IRPF, doctrina que, admite, incluso, el gravamen de rentas potenciales desde la antigua y paradigmática sentencia 37/1987, de 26 de marzo, hasta la más reciente de 221/1992, de 11 de diciembre, no tuvo, por fortuna, un total reflejo en la LIRPF.

Así, el hecho imponible introduce como modalidades de rentas del contribuyente, artículo 6.2,e) LIRPF, “*Las imputaciones de renta que se establezcan por ley*”, ahora bien, para tratar de defender, de alguna forma, la tesis de los autores intelectuales de este modelo de IRPF, no se regularon estas rentas imputadas en el Título II de la LIRPF. Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen, sino en los citados Títulos VII y VIII, donde figuran casi vergonzosamente y con el agravante de que parecen no “determinar la capacidad económica sometida a gravamen”, lo que no parece acorde con nuestra doctrina constitucional.

Es más, esta deficiencia del modelo de “renta disponible” se demostró cuando el primitivo Título VII de la LIRPF, tal y como figuraba en el proyecto de Ley que dio pie a la primera versión de la Ley 40/1998, tuvo que desdoblarse en dos, dejando el Título VII para las rentas imputadas de todas clases, carentes de realidad (*sic*), por no traducirse en corrientes dinerarias o en especie, en la opinión de la Comisión que sustentaba con sus tesis la LIRPF y se creó, de forma ex profesa, el Título VIII, para las rentas derivadas de las Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante, IIC), no solamente para ser coherentes con la especialidad que, para supuestos idénticos, destina el IS, Capítulo V del Título VIII de la LIS, dedicado a los regímenes tributarios especiales (por lo que la “especialidad” del tratamiento de esta capacidad económica venía adecuadamente justificada), artículos 71 a 74, ambos inclusive, sino por el sencillísimo hecho de que era imposible afirmar que las rentas derivadas de IIC eran rentas imputadas, no reales, pues entre éstas se encuentran las generadas por las transmisiones de las participaciones en Fondos de Inversión (ganancias o pérdidas patrimoniales) o los dividendos repartidos por Sociedades de Inversión Mobiliaria o Inmobiliaria (rendimientos del capital mobiliario derivados de la participación en fondos propios).

Ahora bien, la separación de las rentas derivadas de IIC, respecto de las restantes rentas integradas en el Título VII LIRPF, dotó de mayor unidad y coherencia interna a las diversas “imputaciones de rentas” que figuraban bajo este Título VII en la primitiva redacción de la LIRPF.

Estas rentas imputadas, las cuales representan capacidades económicas susceptibles de ser gravadas, por muy respetable que sean otras opiniones, conservan la unidad y autonomía propias, derivada de su naturaleza, por ejemplo, existe identidad entre el ingreso íntegro a computar y el ingreso neto computado, no aceptándose ningún gasto deducible, ni tampoco porcentaje reductor que compense una posible “irregularidad” en esta modalidad de rentas.

## C.2. *Los efectos de la Ley 46/2002 sobre la coherencia interna del título VII de la LIRPF*

### A. *Modificaciones del título VII de la Ley 40/1998. Introducción*

Como hemos indicado anteriormente, el nuevo régimen fiscal especial para las entidades en atribución se anuncia en el artículo 10 LIRPF (cuya única alteración respecto de la antigua redacción resultar ser, precisamente, la remisión que se efectúa en su nuevo apartado 1 a la sección 2.<sup>a</sup> del Título VII LIRPF), cuyo tenor remite para su regulación completa a la Sección Segunda del Título VII LIRPF, Regímenes especiales.

Ahora bien, la Ley reformadora incluye varios cambios normativos en el Título VII LIRPF, por lo que, en principio, importa determinar si estas alteraciones responden a una lógica interna.

Se trata de las siguientes modificaciones:



- a) Al suprimirse el régimen especial de la transparencia fiscal, también quedan derogados los artículos que se dedicaban al mismo en el IRPF (aunque se mantiene un régimen transitorio y se añaden otras modificaciones de interés para las sociedades que, con anterioridad, se encontraban bajo este sistema especial de tributación).

En estas condiciones, la Sección 2.<sup>a</sup> del Título VII LIRPF, donde antes se ubicaban las imputaciones de rentas en el régimen de transparencia fiscal, queda, ahora, fuera de contenido y su lugar es cubierto por un nuevo régimen fiscal especial: el de entidades en atribución de rentas, artículo 10 LIRPF, cuyo desarrollo figura en los artículos 72 a 74 *bis*, ambos inclusive, LIRPF.

- b) Se crea en el Título VII LIRPF una nueva Sección, la Sección 5.<sup>a</sup>, compuesta de un artículo, el 76 *bis*, cuya rúbrica “Reducciones aplicables a determinados contratos de seguro”, lo dice ya todo: no se trata de ninguna nueva modalidad de rentas especiales o de rentas imputadas, tampoco constituye un nuevo régimen fiscal especial, sino un artículo que regula los diferentes porcentajes reductores aplicables a las prestaciones en forma de capital de pago único, derivadas tanto de seguros que generan rendimientos del trabajo, conforme al artículo 16.2.,a), 5.<sup>a</sup> LIRPF, como de aquellos otros que produzcan rendimientos del capital mobiliario, artículo 23.3 LIRPF.

En suma, la ubicación de esta novedosa Sección dentro del Título VII LIRPF dedicado a los “régimenes especiales”, no tiene ninguna lógica, ni por la “especialidad” del sistema de tributación de estas rentas, la cual no existe (y que, por ejemplo, podía sustentar la incorporación a este Título del sistema fiscal de las entidades en atribución, ver arriba), ni por tratarse de rentas imputadas, pues ni siquiera son rentas, sino coeficientes reductores sobre prestaciones consideradas como “irregulares”, además, la naturaleza de estas prestaciones tampoco es uniforme: del trabajo y del capital mobiliario, ni los porcentajes de reducción únicos, ni determinan en ese momento la liquidación del gravamen por estos conceptos, pues requieren, en su caso, la minoración de gastos deducibles y, además, se trata de un parámetro reductor aplicado sobre rentas reales, en dinero o en especie, al contrario que lo dispuesto en la filosofía original que explicaba la propia existencia del Título VII LIRPF.

Por lo tanto, esta nueva Sección 5.<sup>a</sup> del Título VII ni es un “régimen especial”, ni trata de rentas imputadas, ni se ve las razones que han movido al legislador a ubicarlas en este lugar, al contrario de lo que sucedía en la redacción primitiva de la Ley 40/1998, donde se localizaban (de forma coherente) en el Título II de la Ley, dentro de los artículos correspondientes a los porcentajes reductores sobre los rendimientos del trabajo y del capital mobiliario, artículos 17.2, b), c) y d) y 24.2,c), respectivamente

Nos encontramos, por lo tanto, ante un mecanismo tributario para reducir, con importantes incentivos, unas rentas del trabajo o del capital mobiliario que se consideran de producción “irregular” en el tiempo.

Cierto es que estas prestaciones, tanto del trabajo como del capital, responden a seguros, colectivos o individuales, que exteriorizan compromisos por pensiones y a prestaciones vinculadas a la propia pensión o a un evento extraordinario como es la invalidez, pero su tratamiento unificado como reducciones de los rendimientos derivados de tales productos aseguradores, sean íntegros (trabajo) o netos (rendimientos del capital mobiliario), debería haberse hecho, como en la versión original de la Ley 40/1998, dentro de los artículos vinculados a los coeficientes reductores de los rendimientos “irregulares” de esta naturaleza.

De hecho, los artículos del RIRPF que se les aplican, por ejemplo, los artículos 15 y siguientes, siguen encontrándose en ese lugar.

Insistiendo en la falta de armonía que supone la incorporación como “rentas especiales” de las procedentes de entidades en atribución, resulta interesante señalar que el nuevo artículo 38 bis LIRPF, introducido por la el artículo 19 de la Ley reformadora, sigue incluyendo entre la parte general de la renta del contribuyente en el período impositivo, letra a),

*“..El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refieren el Título VII..”*

El legislador se ha olvidado, en consecuencia, de que las rentas “atribuidas” no son rentas diferentes a las otras modalidades mencionadas por el artículo 6, el hecho imponible, de la LIRPF. Con una interpretación literal de la citada redacción del artículo 38 *bis*, las rentas “atribuidas” tributarían dos veces: como “rentas especiales” del Título VII LIRPF, componiendo la parte general de la renta y como rentas de la naturaleza que corresponda, de acuerdo con la distribución entre los socios, partícipes, comuneros o herederos, lo que resulta absurdo.

En realidad, lo sucedido es que, nuevamente, la adaptación del régimen de atribución de rentas a los regímenes especiales del Título VII LIRPF carece de toda coherente y sólo puede conducir a interpretaciones como la expuesta en el párrafo anterior.

En suma, resulta totalmente inadecuado el sitio encontrado para este artículo en la estructura legal del nuevo IRPF y se carece de toda explicación coherente al respecto.

- c) Pequeñas modificaciones técnicas, debidas a la supresión del régimen de la transparencia fiscal.

Junto con la incorporación de una nueva Sección, la 5.<sup>a</sup>, a este Título, relativa a las reducciones para determinados contratos de seguros, artículo 76 *bis* LIRPF, citadas anteriormente, el artículo trigésimo octavo de la Ley reformadora suprime el apartado 7 del artículo 76 LIRPF, renumerando por esta derogación los apartados 8 y 9 del mismo artículo, los cuales, a partir del 1 de enero de 2003, se convierten en los apartados 7 y 8, respectivamente, del artículo 76 LIRPF.

La supresión del apartado 7 del artículo 76 LIRPF, referido a la imputación de rentas producidas por la cesión de derechos de imagen, se hace imprescindible por la eliminación de las entidades en régimen de transparencia fiscal desde el 1 de enero de 2003, pues el citado apartado remite al caso de cesiones, consentimiento o autorización de la cesión para explotar su imagen por parte del contribuyente, primer cesionario, a favor de una sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal; supuesto plausible, pues muchas de las entidades en transparencia fiscal de artistas y deportistas (antiguo artículo 75.1,c) LIS), tenían como ingresos fundamentales los derivados de la explotación de la imagen del propio artista.

A su vez, estas entidades en transparencia fiscal efectuaban la cesión de este derecho al denominado “segundo cesionario” en las reglas sobre imputación de rentas por cesión de los derechos de imagen.

La conclusión, por lo tanto, es evidente: las modificaciones que la Ley reformadora ha incorporado al Título VII LIRPF no sólo no responden a un criterio unitario o disponen de un hilo conductor, sino que cada una de ellas se origina por causas diferentes y, por si fuera poco, la nueva Sección 5.<sup>a</sup> del este Título VII resulta ser totalmente extraña a la estructura del mismo, no constituyendo ni un régimen especial de tributación, ni una renta imputada.

Pero, ¿qué sucede con la también nueva Sección 2<sup>a</sup> LIRPF, donde aparece el sistema de fiscalidad de las entidades en atribución de rentas?

#### B. La naturaleza de las rentas obtenidas por las entidades en régimen de atribución de rentas y su carácter especial

Considérese, en principio, que, si el legislador hubiese sido coherente con la naturaleza de las rentas situadas, en la primera versión de la LIRPF, dentro del Título VII, entonces, las rentas obtenidas por nuestras entidades no deberían ubicarse en el mismo, por no tratarse de rentas imputadas, sino de rentas dinerarias o en especie de cualquier clase.

Además, la redacción del artículo 73 LIRPF mantiene expresamente (con mayor rotundidad que en 1999 y en años anteriores, ya que este artículo se construye de forma independiente, frente a su antigua ubicación como apartado 2 del artículo 10 LIRPF y se titula expresamente como “*Calificación de la renta atribuida*”) que el hecho de obtenerse rentas sujetas al IRPF por medio de la entidad no debe alterar, en principio, la calificación de las mismas.

Así, dice contundentemente:

*“Calificación de la renta atribuible*

*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”*

Por lo tanto, las rentas obtenidas por una entidad en atribución no son rentas distintas o diferenciadas de las modalidades que integran el hecho imponible del IRPF, artículo 6 LIRPF, pudiendo tratarse de cualquiera de las que reconoce el mismo (trabajo, capital, actividad económica, ganancia o pérdida patrimonial e, incluso, una renta imputada).

Tampoco pueden calificarse como “rentas especiales”, carentes de realidad o creadoras de una nueva modalidad de rentas, dada la contundente redacción del nuevo artículo 73 LIRPF ya mencionado, reproduciendo el antiguo artículo 10.2 de la primitiva versión de la Ley 40/1998 y constituyendo un texto de indudable raigambre histórica en la configuración del régimen fiscal de estas entidades, como señal distintiva del mecanismo de “atribución”.

Por lo tanto, son rentas del Título II LIRPF, representativas de la capacidad económica sujeta al gravamen en la inmensa mayoría de los casos, obtenidas por medio de unos sujetos de Derecho particulares, sin personalidad jurídica (salvo el caso excepcional de las sociedades civiles), las llamadas “entidades en atribución”, pero sin transmutar tal circunstancia la naturaleza de la renta que obtienen tales entes y, en consecuencia, su ubicación en el Título VII LIRPF es un error que, además, rompe con la coherencia anterior de este Título, bajo la primitiva redacción de la Ley 40/1998, pretendidamente dedicado a las “rentas imputadas”.

De esta manera, su incrustación en el Título VII es otra causa (junto con la citada configuración de la Sección 5.<sup>a</sup>) para declarar rota la sistemática de este Título. En todo caso, la especialidad del régimen tributario de las entidades en atribución no reside en la naturaleza de sus rentas, no tiene carácter objetivo, pues repetimos no son “rentas imputadas”, sino un arbitrio o fórmula para distribuir rentas un patrimonio o unidad económica sin personalidad jurídica reconocida en el Derecho Común entre las personas que lo integran.

Queda, en consecuencia, por determinar a qué se debe la “especialidad” del régimen fiscal de las entidades en atribución tras la Ley reformadora.

## **4. EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL IRPF**

### **A. Su ámbito subjetivo**

#### *A.1. Nota previa*

El IRPF no trata, evidentemente, de concretar el elenco de sujetos cubiertos por el régimen de entidades en atribución, aunque, lógicamente, la propia existencia de este mecanismo de tributación se debe, en gran parte, a que una delimitación del campo de sujeción del IRPF y del correspondiente al IS se enfrenta, en la práctica, con entidades sin personalidad jurídica, formadas por agrupaciones de personas, las cuales reciben renta sometida a los dos gravámenes mencionados; por lo que, si el IS decide, cualquiera que sea la causa, su no consideración como sujetos pasivos del gravamen sobre la renta societaria, no asimilándolos a entidades, se produce, inmediatamente, el problema de cómo gravar las mencionadas rentas, si, por el lado del IRPF, se opta, como sucede en España, por un impuesto que tiene como eje al individuo, a la persona natural.

En el mundo del Derecho, como sabemos, no solamente figuran personas naturales y personas jurídicas, sino que aparece un grupo muy variado de entidades, con la particularidad, además, de que su denominación y características e, incluso, su propia existencia adquiere grados de reconocimiento legal muy variados, según los Derechos nacionales; en cualquier caso, la composición de estos entes y su incidencia económica es muy variopinta en cada uno de los Derechos nacionales de los que estamos hablando.

Ahora bien, estas entidades obtienen rentas sometidas a imposición y, por lo tanto, el Derecho Tributario ha de plantearse el sometimiento de las capacidades económicas sometidas a gravamen por los impuestos sobre la renta, si pretende cumplir con los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución Española, al no poder dejar sin gravar esta manifestación de capacidad contributiva; siendo esta necesidad, la que explica la opción por el sistema de entidades en atribución de rentas, al igual que existen otras posibilidades, conocidas en el Derecho Financiero y en nuestra historia hacendístico, supuesto de la integración de tales entes como auténticos sujetos pasivos en el IRPF o en el IS, su distribución entre los dos, la configuración de un gravamen específico sobre las rentas que tales entidades obtengan, etc.

El debate respecto a la oportunidad de una u otra opción es inacabable y ajeno a nuestro trabajo, excepto si la Ley transa el mismo por medio de una opción determinada, tal y como sucedió, por ejemplo, con los “montes vecinales de mano común”, típica comunidad de bienes de carácter germánico, para los cuales se creó *ex profeso* un régimen tributario especial en el IS, asimilándoles a personas jurídicas, artículo 7.1, j) LIS, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LIS, tal y como regula el artículo 135 *bis* de la LIS.

Desde el punto de vista de una tributación sobre la renta que suele distinguir entre un impuesto sobre “las personas físicas”, el IRPF y un gravamen sobre las personas jurídicas, “el Impuesto sobre Sociedades”, aun recayendo sobre el mismo objeto imponible: la renta, tal y como sucede en el Derecho Financiero español, se genera, inmediatamente, el problema de en qué tributo se situarán estas entidades cuando son residentes en el territorio español, pues la residencia es, en principio, requisito esencial para su gravamen por los dos impuestos mencionados.

Esta problemática se complica en sistemas tributarios que, como el español, ha planteado artificialmente una nueva exacción: el IRNR, la cual recae sobre sujetos no residentes, pues inmediatamente se genera una triple discusión:

1.º) ¿Qué hacer con las entidades no residentes, de estructura o naturaleza jurídica inexistente en el Derecho español, cuyo ejemplo característico es el “*trust*” anglosajón, pero que pueden, perfectamente, obtener rentas en el territorio español y que, además, disponen de algún reconocimiento jurídico internacional?.

2.º) ¿Dónde ubicar a los miembros de estas entidades que sean residentes e, incluso, cuándo se pueden entender estas entidades como residentes en España y cuando como no residentes? y

3.º) ¿Con qué tributo gravar, en general, entidades con actividades fuera del territorio nacional y dentro del territorio nacional?.

Otros problemas surgen del hecho de que una corriente doctrinal relevante, especialmente, en el Derecho Financiero italiano, afirma que en el Derecho Tributario pueden existir, reconocidas por la Ley tributaria, entidades que, carentes de personalidad jurídica, sí tengan una personalidad jurídico-tributaria, pudiendo actuar como sujetos pasivos en los gravámenes que la Ley así lo establezca, se trata de la denominada “*subjetividad tributaria*” y, como todo sabemos, es la posibilidad reconocida potestativamente por el legislador español a la Ley tributaria por el artículo 33 LGT.

En principio, ni el IRPF, ni el IS reconocen como “sujetos pasivos” en los dos tributos a estas entidades y, por lo tanto, el régimen de atribución, como hemos reiterado en este texto, no crea nuevos elementos subjetivos vinculados al hecho imponible “renta”, sino que, ante la existencia en

la realidad fáctica de determinadas entidades que obtienen rentas, crea el régimen de atribución para “resolver” la distribución de las mismas entre los miembros, personas físicas o jurídicas, de tales entes.

Nuestro Derecho Tributario también acepta la posibilidad de desconocer la existencia de una personalidad “tributaria” en estas entidades y atender a la personalidad, física o jurídica, de sus miembros y, levantando el velo del ente, atribuir la renta obtenida mediante esta unidad económica sin personalidad jurídica, a los socios, con lo que, según la naturaleza de estos socios, la renta se sometería al IRPF o al IS.

Esta opción fue la elegida por la Reforma Fiscal española desde 1979 y tras múltiples debates, en especial, sobre la forma de tributar de las sociedades civiles, la que se encontraba recogida como “régimen de atribución de rentas” en los artículos 10 de la Ley 40/1998 y 6 de la LIS y conlleva, no lo olvidemos, una limitación previa para la seguridad jurídica: la ambigüedad sobre el número de casos comprometidos que nunca conviene olvidar a la hora de estudiar el régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas.

#### A.2. *El artículo 33 de la Ley General Tributaria y la subjetividad tributaria. Breve excursio*

Nuestro Derecho Financiero acepta la tesis de la subjetividad tributaria y reconoce la posible configuración en los tributos de sujetos pasivos sin personalidad jurídica en el Derecho Común, siempre que reúnan ciertas condiciones.

En este sentido, algunas Leyes tributarias reconocen como sujetos pasivos tributarios propios a las entidades del artículo 33 de la LGT, constituyendo el ejemplo paradigmático de esta opción fiscal el artículo 84. Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

Sin embargo, la identificación de los sujetos que reúnen los requisitos del artículo 33 de la LGT no es fácil, además, no basta con que el citado “sujeto del Derecho” sea capaz de actuar en el tráfico jurídico, con derechos y obligaciones, sino que necesita formar una “*unidad económica*” o un “*patrimonio separado*”; por ello, no pueden entenderse como tales las copropiedades de bienes a las que se refieren los artículos 392 y ss, del CC, excepto cuando tales entidades realicen actividades económicas, como sucede con el arrendamiento de inmuebles u obtengan rentas. En el mismo sentido, las comunidades de propietarios se consideran como una modalidad específica de las comunidades de bienes y pueden estar, en consecuencia, sujetas al régimen de atribución (consulta de la Dirección General de Tributos; en adelante, CDGT, de 25-5-94).

Pero el problema de la delimitación no es fácil, aunque solamente sea porque el Derecho Común, Civil o Mercantil, tampoco es totalmente contundente a la hora de catalogar todos los supuestos de sujetos del Derecho; en este orden de cosas, la polémica respecto a las llamadas “comunidades negociales”, distintas de la simple copropiedad de los artículos 392 y ss. del CC, supone un buen ejemplo de lo que decimos, especialmente, si aceptamos alguna doctrina que llega a configurar a un matrimonio, cuyo régimen económico-matrimonial sea el de gananciales o similar, realizando una actividad económica común, como uno de estos casos prototípicos, frente a la doctrina radicalmente contraria a esta tesis, la cual niega rotundamente la posibilidad de que el matrimonio pueda conducir a configurar una entidad en régimen de atribución (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central; en adelante, RTEAC, de 14-4-95, JT 665 y de 14.04.1998)<sup>33</sup>.

Pero la variedad de posibles supuestos a incluir bajo la categoría de entidades en atribución es casi-infinita, especialmente, si incluimos (como sucede tras la reforma por el artículo 72, primer párrafo, LIRPF) supuestos “análogos”, regulados por Derechos extranjeros, de tradición jurídica diferente a la continental.

<sup>33</sup> Uno de los grandes defensores de las comunidades negociales formadas por el matrimonio es el profesor Julio Banacloche, aunque su planteamiento se sitúa más en la óptica de los problemas de individualización de rentas en el IRPF que del régimen de atribución, Recientemente, en el Editorial de la Revista *Impuestos*, n.º 9, mayo 2003, de la cual es un competente Director, vuelve a defender su tesis.



En este sentido, se aceptan como ejemplos de estas entidades casos tan distintos como son:

1.º) La sociedad rural menorquina (CDGT, de 26.02.1993).

2.º) Diversos supuestos de patrimonios separados y afectos a fin, casos del patrimonio del ausente, artículos 181 y siguientes del CC, del “*nasciturus*”, artículo 29 de CC y, próximamente, con pleno reconocimiento legal como caso paradigmático el patrimonio protegido del discapacitado.

3.º) Supuestos transitorios de llamamiento de herederos: testamento por comisario (CDGT 14.10.1994), el “testamento de confianza” del Derecho Civil Catalán (RTEAC 19.07.2002), etc.

Sin embargo, no se ha aceptado que la conocida por determinados mercantilistas como “sociedad oculta”, es decir, el “contrato de cuentas de participación”, artículos 239 al 242 del Código de Comercio, pueda integrarse como entidad en atribución de rentas<sup>34</sup>.

Esta variedad de supuestos conlleva un problema previo para el régimen de las entidades de atribución en el subsistema tributario de imposición sobre la renta, como es conocer los sujetos que lo integran, excepto las propias excepciones legales, bien mediante la mención expresa de las sociedades civiles, con independencia de su personalidad y aunque la actividad realizada mediante la misma tenga un carácter profesional (CDGT 14-4-94), bien mediante su asimilación legal a supuestos del artículo 33 LGT, tal y como prevé la futura normativa del patrimonio protegido del discapacitado.

Además, la situación conduce a entender como inviable la posibilidad de identificar a todos los entes susceptibles de conformar supuestos del artículo 33 de la LGT (tarea prácticamente imposible, pues existen serias dudas sobre la existencia o no de personalidad jurídica en entidades como las sociedades mercantiles irregulares), incluyéndolos bien bajo el manto del IRPF, bien bajo la sujeción del IS o atribuyendo unas entidades al IRPF y otras al IS. Esta opción ya ha existido históricamente en nuestro Derecho Tributario.

En estas condiciones, la integración como nuevos supuestos de entidades en atribución (además, no lo olvidemos, de manera “*particular*”) de:

*“..las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas..”*

Tal y como dice el inciso final del párrafo primero del artículo 72 LIRPF introduce en el seno de la imposición sobre la renta (con mayor énfasis en el IRNR) un problema que, con anterioridad, resultaba ajeno al IRPF. Por si esto fuera poco obliga a este régimen de atribución, antes de entrar en el debate de cómo atribuir las rentas obtenidas por el ente, a debatir la naturaleza de los sujetos implicados en el mismo con mayor intensidad que con anterioridad al 1 de enero de 2003, lo que es contrario a la pretendida virtualidad técnica de este régimen: un simple modelo de atribuir rentas y, por último, es inviable en su delimitación, no sólo por el error jurídico de hablar de “constitución” de entidades, término propio de la persona jurídica y, por lo tanto, contrario a la propia esencia de estas entidades, sino por la utilización de la expresión “*análoga*” de clara versatilidad.

### A.3. *La situación anterior a la reforma de 2002 en las entidades de atribución de rentas. Algunos problemas*

La Ley reformadora, en consecuencia, ha introducido nuevos problemas en el régimen de atribución de rentas y, además, no ha servido para solventar algunos existentes previamente a su entrada en vigor.

Entre ellos, destacamos los siguientes.

---

<sup>34</sup> Carbajo Vasco, Domingo, “Las entidades comprendidas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria, Al Día*.

## 1. ¿Qué rentas se distribuyen?

La doctrina discutía si lo atribuido, para su reparto, era la “renta”, parámetro calculado según las reglas generales del IRPF, es decir, mediante el algoritmo ingreso- menos gastos deducibles, teniendo en cuenta las correspondientes reducciones por “irregularidad” o si, por el contrario, lo atribuido era, para cada partícipe o socio, tanto los ingresos, como los gastos o cualquier otra partida integrante de la liquidación del IRPF y, una vez integrada tal partida en la proporción que le correspondiese, el individuo perteneciente a la entidad, debía integrarla dentro de las propias partidas de su declaración.

El legislador utiliza tradicionalmente la voz “rentas”, por lo que, literalmente, la segunda posición parece la correcta; sin embargo, tanto la doctrina de la DGT como la mayoría de los autores privados opta por atribuir las rentas netas, por entender, con acierto a nuestro parecer, que la propia indiferencia del sistema ante la composición del hecho imponible y el carácter de “reparto” que tiene este régimen tributario debía conllevar la conclusión de que lo “repartido” era el parámetro correspondiente del IRPF, una vez ya depurado de gastos, reducciones, etc. Los restantes elementos liquidatorios del tributo, ajenos a las “rentas”, como podían ser las deducciones en la cuota se entendía deberían ser aplicadas individualmente por cada socio, comunero o partícipe.

Esta polémica podría, de todas formas, revitalizarse tras la Ley reformadora, por ejemplo, porque el modelo de declaración informativa de las entidades, artículo 66 bis RIRPF, obliga a éstas a especificar, en cada caso, apartado 1, letra b), 1.º):

*“...Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta..”*

pudiendo dar a entender que la división de estas partidas es porque lo integrado no es la “renta neta” derivada de la diferencia entre ambas, sino cada porción por su cuenta.

En todo caso, la Ley reformadora no se ha planteado siquiera esta materia.

## 2. Un problema técnico que se mantiene: la naturaleza de las rentas percibidas en entidades en atribución con actividad económica

Con independencia de problemas de orden técnico, por ejemplo, la naturaleza de las rentas obtenidas por los socios, comuneros o partícipes que no realizan actividades económicas de forma habitual, personal y directa, donde la doctrina de la DGT asentó el criterio de considerarlas auténticos rendimientos del capital mobiliario (ver, por ejemplo, la CDGT de 14.07.2001)<sup>35</sup>, llegando, incluso, a afirmar que las cantidades percibidas por los comuneros por la gestión no eran rentas del trabajo, ni gasto deducible para la entidad, sino un simple adelanto del posterior reparto de beneficios (CDGT 6-6-94, 25-1-95); lo cierto es que el régimen de atribución de rentas se encontraba muy consolidado en la doctrina y en la práctica gestora.

De hecho, una de las deficiencias de la nueva legislación es que reabre la polémica acerca, precisamente, de la naturaleza de las rentas anteriores, ya que en las primeras versiones del proyecto de Ley se reconocía en el propio texto legal el criterio de la DGT; sin embargo, al no decirse nada en la Ley 46/2002, nace la duda de si es que el legislador entiende que la doctrina administrativa resultaba errónea o que, por su escasa importancia, no era conveniente la elevación a rango legal de tal doctrina.

Frente a esta pasividad del legislador del Estado Central, resulta que la normativa foral sí que califica expresamente a tales rentas; en este sentido, el artículo 50 *ter* de la Norma Foral de la Diputación de Álava 8/2003, de 17 de marzo, de modificación de diversos preceptos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, de Incen-

<sup>35</sup> Además de la obtención de las consultas relativas al artículo 10 de la LIRPF por medio del acceso a la página “web” del Ministerio de Hacienda, [www.minhac.es](http://www.minhac.es) o de la Agencia Tributaria, [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es), se puede ver una síntesis de consultas del IRPF en: Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda. Dirección General de Tributos. *IRPF. Doctrina de la Dirección General de Tributos, 2001*, Ed. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, 2002.

tivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y de la Norma Foral General Tributaria (publicado en el “Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava”, de 28 de mayo de 2003), dice en sus párrafos segundo y tercero:

“... ”

*Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas desarrolle una actividad económica, los rendimientos correspondientes a tal ejercicio tendrán esta misma naturaleza para los socios, herederos, comuneros o partícipes de la entidad que intervengan de forma habitual, personal y directa en la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a la actividad.*

*No obstante, los rendimientos atribuidos tendrán la calificación de provenientes del capital para los socios, herederos, comuneros o partícipes que no realicen la mencionada intervención y su participación en la entidad se limite a la mera aportación de un capital. En este supuesto se considerará, salvo prueba en contrario, que el rendimiento imputable es, como máximo, del 15 por 100 del capital aportado”.*

La normativa foral vizcaína, por su parte, reproduce en el artículo 50 ter de su Norma Foral exclusivamente el párrafo primero anterior (Norma Foral 5/2003, de 26 de mayo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones, Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, publicada en el “Boletín Oficial de Bizcaya” de 11 de abril de 2003). Idéntica redacción a las disposiciones bizcarras figura en la normativa guipuzcoana, Norma Foral 3/2003, de 18 de mayo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (publicada en el “Boletín Oficial de Guipúzcoa” de 24 de mayo).

En cambio, las reglas navarras son idénticas a la del Estado, no entrando en precisiones, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley Foral 16/2003, de 17 de mayo, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias (“Boletín Oficial de Navarra” de 28 de marzo).

En suma, la Ley reformadora no solamente no ha solucionado este problema técnico, sino que lo ha vuelto a reabrir.

### 3. Descripción del régimen de atribución de rentas

Este régimen, resumidamente, consistía en que las entidades del artículo 33 LGT, básicamente, herencias yacentes, comunidades de bienes negociales (no la simple copropiedad de bienes, de naturaleza romana, regulada en los artículos 392 y ss. del CC), sociedades civiles, tuvieran o no personalidad jurídica (evitando los problemas derivados de la carencia de un criterio consensuado al respecto en la doctrina, así como la evidente contradicción existente entre las reglas del CC y del Código de Comercio) y demás entidades del artículo 33 de la LGT, excluyendo expresamente a las sociedades agrarias de transformación que estaban sometidas al IS; cuando obtuvieran rentas de cualquier clase, no se sometían como tales entes al IRPF o al IS, sino que las citadas rentas:

*“..se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constarán a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales”.*

conforme a la redacción del artículo 10.1 de la Ley 40/1998.

Además, el hecho de que estas rentas se lograsen mediante la interposición de una unidad económica como era la entidad del artículo 33 de la LGT, no alteraba su naturaleza, no produciéndose ninguna categoría de renta nueva por esta circunstancia.

Por último, el régimen de las entidades en atribución de rentas era común para el IRPF y para el IS.

#### A.4. El cambio legislativo. Consecuencias en el ámbito subjetivo

Insistimos en que, además de razones de control, las causas últimas de alteración en este régimen son de fiscalidad internacional., tal y como reconoce expresamente la *Memoria* del proyecto de Ley<sup>36</sup>.

En estas condiciones, no puede extrañar, sobre todo por las carencias de una regulación propia en el IRNR, que la Ley 46/2002 incorpore, en realidad, dos sistemas de tributación para las entidades en atribución de rentas:

1.º) Uno interno, común, como era la tradición histórica en nuestro Derecho Financiero, para el IRPF y el IS, regulado, sustancialmente, en los nuevos artículos 72 a 74 *bis*, ambos inclusive, de la LIRPF y que configura su régimen general.

2.º) Otro, totalmente novedoso, en el IRNR, consistente en la introducción de un nuevo Capítulo, el VI (el anterior VI se traslada a ser el VII), dentro de la Ley 41/1998, compuesto de sus artículos 32 *bis* a 32 *septies* y que se centra en problemas internacionales, diferenciando entre entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España, pero con miembros no residentes en el territorio nacional y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, mas con actividades y rentas localizadas en España, el cual recoge las especialidades internacionales del régimen anterior.

De hecho, podíamos decir que el régimen general de fiscalidad de las rentas obtenidas por estas entidades es el regulado en el IRPF, mientras que en el IRNR se tratan las diferencias en el caso de las entidades constituidas en el extranjero y de los contribuyentes del IRNR que operen mediante estas entidades, lo que sucede es que para dar apariencia de “unidad” al régimen los nuevos entes “extranjeros”, citados en el IRNR, se introducen como sujetos a gravar por el régimen de atribución de rentas en el IRPF, de forma expresa, tal y como hemos reiterado, en el artículo 72, primer párrafo, LIRPF.

Por ello, no es de extrañar que la redacción del artículo 72 LIRPF, donde se delimitan las “entidades en régimen de atribución de rentas” no altere, en el primer inciso del párrafo primero, el ámbito subjetivo tradicional del régimen especial en el IRPF, remitiendo su concreción al artículo 10 LIRPF y, por intermedio de éste, al artículo 33 de la LGT.

De esta forma, los problemas suscitados a la hora de concretar con exactitud las entidades que forman parte de este régimen (ver *supra*), seguirán sin resolverse en el interior del IRPF, por tratarse de un asunto que no afecta al régimen de atribución, dado su carácter subjetivo, sino que la “solución” radicaba en la interpretación del artículo 33 y tomando en consideración que, legalmente, se incorporará próximamente a este sistema un nuevo sujeto el “patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad”, conforme dispone el Anteproyecto de Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria<sup>37</sup>, el cual ha iniciado recientemente su andadura parlamentaria.

En estas condiciones, la LIRPF sigue remitiendo (en este primer bloque de “sujetos” a incorporar al régimen de atribución) al ámbito del artículo 33 LGT la concreción de la “subjetividad tributaria”.

Lo que sucede es que la reforma no acaba ahí, sino por consideraciones de Derecho Tributario Internacional, extiende “..y en particular..” este sistema de tributación a otras entidades, mencionadas en el segundo inciso del párrafo primero del artículo 72 LIRPF. La única preocupación, en realidad, del nuevo artículo 72 LIRPF es insistir en que también se calificarán como entidades en atribución de rentas y seguirán su régimen tributario especial:

<sup>36</sup> *Opus cit.*, página 26.

<sup>37</sup> Carbajo Vasco, Domingo. “Los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (un nuevo ejemplo de entidad del artículo 33 de la LGT)”, *Carta Tributaria, Al Día*, n.º 6, segunda quincena de marzo de 2003, páginas 9 a 11.

*“..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”.*

Este énfasis didáctico tiene, en nuestra opinión, varios objetivos:

- 1.º) Reconocer que el verdadero problema de estas entidades no se centra en las residentes en el territorio español.
- 2.º) Dar paso a las especialidades en el IRNR.
- 3.º) Vincular el tratamiento de las entidades no residentes o con miembros no residentes con el régimen general para atribución de rentas: el del IRPF.

En consecuencia, desde el punto de vista del IRPF la conclusión debería ser que no se altera el ámbito subjetivo de este régimen, pues tales sujetos son “contribuyentes” del IRNR y no de aquél; opinión que se ve reforzada por la conservación, ahora, como apartados 2 y 3 del artículo 10 LIRPF, de los anteriores apartados 3 y 4 de la primitiva redacción del mismo artículo, donde se excluía a las sociedades agrarias de transformación de cualquier carácter de entidad en régimen de atribución de rentas, declarándolas sujetos pasivos del IS y se reconocía la propia especificidad subjetiva de este régimen impositivo, al afirmar que estas entidades en atribución no estaban tampoco sometidas al IS.

Desgraciadamente, el legislador ha incluido los nuevos entes “no residentes” dentro de la delimitación subjetiva del IRPF, alterando la naturaleza del régimen, siquiera con la literalidad de un precepto: el segundo inciso del párrafo primero del artículo 72 LIRPF, cuya redacción, además, nada aclara, dada la imprecisión de sus términos (¿qué significado tiene la voz “análoga?”), pero sirve para trasladar la fiscalidad de estas “nuevas” o “asimiladas” entidades en atribución, constituidas en el extranjero, al ámbito del IRNR, de acuerdo con el artículo 32 *quinquies* de la LIRNR, aunque, insistimos, con una óptica centrada en el elemento subjetivo del hecho imponible, que desmerece de la razón básica del sistema de atribución de rentas en el tributo matriz, el IRPF, la cual era, no lo olvidemos, el tratamiento de las rentas percibidas por estas entidades y no la concreción de su ámbito subjetivo. Todo ello, por el prurito, poco afortunado, de crear un régimen común en los tres impuestos sobre la renta para estas entidades que, inmediatamente, desmerece, si nos damos cuenta de las especialidades, empezando por su calificación como “contribuyentes”, que para las citadas entidades “asimiladas” introduce la legislación del IRNR.

En estas condiciones, nos parece que el intento de imbricar el régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas con vinculación con no residentes u obtención de rentas fuera del territorio español como una subespecie del mecanismo tradicional está condenado al fracaso, pues responden a orígenes y filosofías distintas e, incluso, a preocupaciones diferentes, piénsese que la problemática e, incluso, la traducción del término “*partnerships*” está más próxima a la fiscalidad de las sociedades personalistas y al régimen de la transparencia fiscal españoles que a los supuestos de “atribución de rentas”.

Precisamente, uno de los problemas más relevantes en el Derecho Internacional Tributario es determinar qué entidades pueden tener esta naturaleza “análoga”, reabriéndose temas de compleja resolución, por ejemplo, si los diferentes tipos de “*trusts*” pueden o no tener cabida en este régimen, cosa que, en nuestra opinión, dependerá mucho del modelo y legislación aplicable; las GmbH alemanas, por el contrario, entrarían plenamente en esta situación, según nuestro criterio.

Otra incógnita derivada de esta modificación del ámbito subjetivo de las entidades en atribución dentro del IRPF es que el régimen de constitución de estas entidades (que, no lo olvidemos, no son personas jurídicas) no es fácil de concretar, pues, por ejemplo, no existe en muchos supuestos el papel constitutivo o, al menos, declarativo del Registro Mercantil, por lo que concluir cuándo están constituidas (uno de los posibles casos de inclusión dentro del artículo 72.1 LIRPF) no será fácil, siendo de aplicación las reglas generales sobre competencia territorial del Derecho Común español.

## B. El cambio legislativo. Efectos en la naturaleza de las rentas

Como hemos señalado en páginas anteriores, el nuevo artículo 73 LIRPF reproduce con escasas variantes de dicción, pero independizándola, la redacción del antiguo artículo 10.2 LIRPF.

De esta forma, la especialización, querida conscientemente por la Ley de reforma, de la fiscalidad de estas entidades dentro del IRPF no conforma una diferente calificación de las rentas que éstas obtienen.

Con esta redacción, insistimos, sigue sin estar clara la naturaleza de las rentas obtenidas por los socios, comuneros, herederos o partícipes que no ejecutan de una forma habitual, personal y directa una actividad económica, sino que se limitan a aportar o a mantener (supuesto de la *“communitio incidens”*, producida por una transmisión *“mortis causa”*, a la que se refiere, entre otros, el artículo 1056, segundo párrafo, del CC, recientemente modificado por la Ley 7/2003, relativa a la Sociedad de Responsabilidad Limitada “Nueva Empresa”) su participación (asimilable al capital societario) en la entidad.

El hecho de que redacciones previas del proyecto de Ley reformadora calificasen expresamente a estas rentas como “rendimientos del capital” y que, ahora, en la LIRPF, artículo 73, nada se diga al respecto, abre la duda sobre si el legislador desea o no mantener la tradicional doctrina de la DGT que así las calificaba.

En nuestra opinión, el inciso *“..para cada uno de ellos”*, puede seguir conduciendo a entender que los miembros de una entidad en atribución que no ejecuten de forma personal, habitual o directa una actividad económica, reciben una renta vinculada a su aportación al fondo o capital de la entidad, aunque, nuevamente, se ha desaprovechado la oportunidad legislativa de aclarar la situación.

Tampoco queda precisado si estas retribuciones al capital de los miembros, rendimientos del capital mobiliario en el IRPF, serán deducibles o no para determinar el rendimiento neto de la entidad, en nuestra opinión, no, pues deben aplicarse las reglas generales, tanto del IRPF como del IS, las cuales rechazan la deducibilidad de las retribuciones del capital propio y estas partidas tienen para estas entidades una naturaleza similar.

## C. El cambio legislativo. La cuantificación de la renta atribuida

Sin ningún género de dudas, nos enfrentamos ante la verdadera sustancia del régimen tributario de las entidades en atribución, a pesar de su desdibuje por la Ley reformadora, su especialidad: el mecanismo propio del que disponen para calcular la renta que, posteriormente, será atribuida a sus miembros.

De acuerdo con el artículo 74 LIRPF, se aplican para determinar esta renta las reglas generales de cuantificación que, para las distintas modalidades, establecen los Títulos II, VII y VIII de la LIRPF,

Ahora bien, esta cuantificación posee las siguientes particularidades:

1.º) No se utiliza ninguna reducción sobre los rendimientos obtenidos por las entidades en atribución, es decir, las mismas no disponen de rendimientos calificables como “irregulares” *“per se”*, sino que serán sus miembros los que obtendrán tales rendimientos, tras serles atribuidos por la entidad y siempre, lógicamente, que sean contribuyentes del IRPF, tal y como reconoce expresamente el artículo 74. 4 LIRPF.

No se aplican, por lo tanto, los artículos 21.2 (reducciones capital inmobiliario provenientes del arrendamiento de viviendas), 21.3 (reducciones rendimientos del capital inmobiliario “irregulares”), 24.2 (reducciones rendimientos del capital mobiliario “irregulares”), 30 (reducciones rendimientos irregulares actividades económicas) y 76. bis.2 (reducciones determinados rendimientos procedentes de operaciones del seguro).

Dada estas citas expresas, se puede afirmar:

a) Que estas entidades en atribución no pueden nunca obtener rendimientos del trabajo, ya que no se menciona al artículo 17 LIRPF, donde se regulan las reducciones para esta modalidad de rendimientos. Este planteamiento no se producía hasta la fecha y carece de toda lógica, pues supone negar la realidad de los hechos: miembro de una entidad con una auténtica relación laboral con ella y, asimismo, supondría una ruptura radical con el principio de que el hecho de percibir las rentas mediante estas unidades económicas no altera la calificación de la renta percibida, ni lógicamente puede conducir a eliminar la posibilidad de que se obtengan mediante este instrumento medial cualquiera de las modalidades de rentas citadas en el artículo 6 LIRPF.

b) Que sí pueden aplicar reducciones para los rendimientos percibidos de prestaciones en forma de capital, los cuales tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo, artículo 16.2.a), 5.ª LIRPF y los del artículo 23.3 LIRPS, pues estos rendimientos se citan en el artículo 76, bis.1 LIRPF.

Esta aparente contradicción (una más en el piélago de lagunas técnicas y jurídicas de la Reforma) solamente puede resolverse en el sentido de que los miembros de la entidad, si son empresarios o profesionales, sí pueden obtener prestaciones derivadas de contratos de seguros colectivos instrumentados por ellos mismos, si las prestaciones son por jubilación e invalidez y, por lo tanto, si la entidad realiza la actividad económica, es ella la que debe gozar de la reducción mencionada.

De todas maneras, serán los propios contribuyentes del IRPF, los que, una vez atribuidas las rentas que les correspondan de la entidad a la que pertenecen, puedan utilizar las reducciones que se niegan a la propia entidad.

En suma, lo que se pretende con el juego de los apartados 1,1ª,a) y 4 del artículo 74 LIRPF, es impedir una doble aplicación de las reducciones.

2.º) Se utilizarán las reglas de determinación de la renta establecidas en el Impuesto sobre Sociedades y centradas en la contabilidad, artículo 10.3 LIS, cuando:

- Todos los miembros de la entidad sean sujetos pasivos del IS, excepto si se trata de sociedades patrimoniales (en cuyo caso, parece deben aplicarse las normas del IRPF, lo que es la regla general de esta modalidad de sociedades)<sup>38</sup>.

En estas circunstancias, si entre los miembros hay sujetos pasivos del IS y contribuyentes del IRPF, parece que serán utilizables, de forma exclusiva, las reglas del IRPF, lo que tampoco parece muy coherente, ya que conduce a que la determinación de la renta dependa de aspectos subjetivos, idea contraria al propio régimen de atribución de rentas.

- Los miembros de la entidad sean contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente, lo que sucede siempre que exista una entidad con actividad económica y un socio o partícipe de la misma sea un no residente.

Si el contribuyente del IRNR no configura un establecimiento permanente en España (lo que es posible, si la entidad no practica actividad económica alguna), entonces las reglas de determinación de la base imponible son las reguladas en el Capítulo IV LIRNR, rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

3.º) Para el cálculo de las rentas calificadas como ganancias o pérdidas patrimoniales, si los miembros de la entidad en atribución de rentas son sujetos pasivos del IS o contribuyentes del IRNR con o sin establecimiento permanente, si estas rentas proceden de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, no resultarán de aplicación los coeficientes de reducción por antigüedad establecidos en la DT 9.ª LIRPF.

---

<sup>38</sup> González González, José M.ª "El nuevo régimen fiscal de las sociedades patrimoniales", *Carta Tributaria, monografías*, n.º 7/2003, primera quincena de abril de 2003.

Esta redacción, artículo 74.1,1.<sup>a</sup>,c), LIRPF, es poco elegante. Hubiera sido mejor decir que si los miembros eran contribuyentes del IRPF, entonces, sí se les aplicarían estas reglas, además, plantea la duda de qué razón existe para aplicar coeficientes de antigüedad, sin ninguna restricción parece, para el supuesto de elementos afectos a las actividades económicas de los miembros que sean contribuyentes del IRPF, cuando de tratarse de una persona física empresario o profesional independiente, su utilización estaría restringida a complejas reglas de desafectación de estos elementos patrimoniales.

Asimismo, deja la duda de los casos intermedios, es decir, entidades con atribución de rentas en las que existan sujetos pasivos de ambas clases, rompiendo con la idea fundamental de que el cálculo de la renta se realiza en la entidad, con independencia de la personalidad de sus miembros.

Como se observa, las especialidades de este artículo 74 LIRPF lo que van, en realidad, haciendo es negar que en todos los casos la determinación de la renta se efectúe en el seno de la entidad y, posteriormente, se atribuya a los socios, ya que es preciso, previamente, conocer la personalidad de tales socios para cuantificar la renta, lo que, nuevamente, reabre el debate sobre la renta a repartir entre los miembros y su cuantificación (ver *supra*).

4.º) Si la entidad estuviera constituida en el extranjero, entonces, cualquiera que sea el método o la manera de computar sus rentas, conforme a la legislación de su Estado de constitución o residencia, habrá que determinar la renta atribuible a los miembros o partícipes conforme a la legislación española para el régimen de atribución de rentas, tal y como dice (de forma poco precisa) el artículo 74.1, 2.<sup>a</sup> LIRPF.

5.º) Si la entidad obtiene rentas en el extranjero, se limita la integración de rentas negativas, en el caso de que no exista un Convenio para evitar la Doble Imposición con cláusula de intercambio de información (todos los firmados por España, salvo el de Suiza) con el país donde se origina esa renta.

De esta forma, no se computarán las rentas negativas que superen las positivas provenientes del mismo país y de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes, de acuerdo con esta misma regla.

6.º) Se respetan, asimismo, las especialidades, en el IS y en el IRPN con establecimiento permanente, de las rentas derivadas de las acciones o participaciones en IIC, consistentes, básicamente, en la no aplicación de la exención por reinversión para las rentas derivadas de la transmisión, amortización o reembolso de estas rentas (nuevo artículo 77.1,a), segundo párrafo, LIRPF) y en la integración en la base imponible del importe de las rentas contabilizadas o que debieran contabilizarse procedentes de tales acciones o participaciones.

Estas especialidades se aplican, si los socios o partícipes de la entidad son sujetos pasivos de los mencionados tributos y se extienden a los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, así, en el supuesto de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad parece que ésta no los integraría como tal en la determinación de su renta, sino que se computarían en la base imponible individualizada de sus miembros, sujetos pasivos del IS y del IRNR; “*a sensu contrario*”, si los socios o partícipes fueran contribuyentes del IRPF, este tipo de rendimientos, artículo 23.1 LIRPF, se computarían en la determinación de la renta de la propia entidad en atribución.

Aparece, nuevamente, que se ha roto totalmente la idea de que en el cálculo de la renta de estas entidades era indiferente la personalidad del miembro o partícipe, pues tal determinación se realizaba en el seno de las mismas y sólo posteriormente se “atribuía” al socio, de acuerdo con la participación de éste.

En todo caso, se sigue manteniendo, artículo 74.3, que:

*“Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstas no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales”.*



## **D. Nuevas medidas de control de las rentas obtenidas por una entidad en atribución**

### *D.1. Pagos a cuenta*

Frente a las discusiones doctrinales existentes al respecto y con la clara intencionalidad de mejorar el control que existe sobre estas rentas, el artículo 74.2 LIRPF aclara expresamente que estarán sometidas a retención o ingreso a cuenta, conforme a las reglas generales del IRPF, las rentas que se satisfagan o abonen a estas entidades, con independencia del tributo: IRPF, IS o IRNR, a que se encuentre sometido el miembro, socio o partícipe.

Nótese que, en este supuesto, es indiferente la personalidad de cada miembro, lo que contradice lo regulado anteriormente para la determinación de la renta, mientras que en este supuesto nos referimos a un pago a cuenta.

La parte que le corresponda de estos pagos a cuenta se la deducirá el miembro, socio o partícipe de su declaración individual y en idéntica proporción en que se le atribuyan las rentas.

### *D.2. Obligaciones de información de las entidades en atribución*

Se obliga, en especial, a estos entes a presentar una declaración informativa, relativa a las rentas a atribuir a los socios, miembros o partícipes, artículo 74 bis.1 LIRPF, residan o no en el territorio español.

El Ministro de Hacienda aprobará el modelo de declaración, el plazo, lugar y forma de presentación.

Estas rentas, en lo que respecta a la parte que les corresponda individualmente, entendemos e, incluso, la renta total de la entidad, deberán ser notificadas a los socios, miembros o partícipes, en la forma que se determine.

La obligación de presentar el modelo y las correspondientes responsabilidades derivadas de su incumplimiento o de su cumplimiento defectuoso recaen en el representante de la entidad en atribución.

Dado que nos encontramos ante una realidad económica, ante una personalidad jurídico-tributaria, la representación legal de la entidad recaerá:

*“..en el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la Entidad o comunidad”, tal y como reza el artículo 43.4 LGT.*

Esta forma de representación individualizada choca con la necesidad, por ejemplo, para la exclusión de los regímenes de determinación de la base imponible en actividades económicas a los que pueden estar sometidas las entidades en atribución de rentas que ejecuten estas actividades, de que actos relevantes para este ejercicio como son la renuncia al régimen, hayan de producirse con el acuerdo de todos los miembros o partícipes.

De hecho, también puede ser presentada esta declaración por todos los miembros de la entidad. Asimismo, se dice que pueden presentarla “...sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades constituidas en el extranjero”, lo que genera la duda de qué pasaría si en esta constitución solamente intervienen personas naturales.

Dado que no nos encontramos ante un acto de trámite, la representación fehaciente deberá hacerse mediante documento privado con firma legitimada notarialmente, documento público o comparecencia “*apud acta*” ante el funcionario competente de todos los miembros de la entidad.

En el mismo sentido, se pronuncia el artículo 28.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.



Recuérdese, al respecto, la existencia de una responsabilidad solidaria de todos los comuneros, miembros o partícipes de una entidad, en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones tributarias, materiales y formales, en proporción a sus participaciones en la entidad, artículo 39 LGT, aunque no todo el mundo acepta la extensión de esta corresponsabilidad a las obligaciones tributarias formales<sup>39</sup>.

Por último, se excluyen de esta obligación de información a las entidades en atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales.

El nuevo artículo 66 *bis* RIRPF desarrolla estas obligaciones de información, destacándose de la regulación reglamentaria los siguientes rasgos:

1.º) Necesidad de identificar completamente a los miembros de la entidad, así como las variaciones en la composición de la misma durante el período impositivo. Si alguno de los miembros es un no residente, hay que identificar, asimismo, al representante fiscal.

2.º) Para las entidades en atribución constituidas en el extranjero, se identificará a los contribuyentes de cada impuesto. IRPF, IS e IRNR.

3.º) Información completa sobre las rentas obtenidas por la entidad y sobre las partidas que determinan las mismas: ingresos y gastos deducibles, rentas de fuente extranjera, indicando el país de procedencia, rendimientos de IIC, base de las deducciones, pagos a cuenta soportados por la entidad, etc. y de las bases de las deducciones, importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados y los atribuibles a cada miembro, así como el importe neto de su cifra de negocios.

4.º) Los partícipes en la entidad en atribución deberán obtener cumplida información sobre los datos del punto anterior, en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración informativa.

## 5. CONCLUSIONES

1.ª) El nuevo régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas responde, básicamente, a la necesidad de introducir y aclarar la situación de estas entidades como contribuyentes en el IRNR, mientras que en el caso del IRPF y el IS lo buscado es una mayor información sobre las rentas obtenidas por tales entidades y su distribución a los miembros individuales de las mismas.

2.ª) Sin embargo, con técnicas erróneas, se refuerza la especialidad del régimen en el IRPF, convirtiéndolo en un “régimen especial” deL IRPF, y por asimilación.

Esta especialidad, sin embargo, no responde a la aparición de una nueva modalidad de rentas en el IRPF, sino a la incorporación de un complejo sistema de cálculo de la renta que, al tener en cuenta, en muchos casos, la diferente personalidad del socio, partícipe o miembro de la entidad, rompe la idea de que la entidad es sólo un vehículo para atribuir rentas, sin alterar este hecho ni su naturaleza ni su cuantía.

3.ª) La prevalencia de los problemas de entes similares a los mencionados en el artículo 33 LGT, pero con vinculación o rentas fuera del territorio español, lleva al legislador a “asimilarlos” legalmente en el IRPF a estas entidades (y a configurarlos como “contribuyentes” en el IRNR), lo

<sup>39</sup> “Los copartícipes o cotitulares de las Entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas entidades”.

que rompe con el nexo con el artículo 33, introduce en el IRPF un problema de subjetividad tributaria ajeno al mismo y convierte a este régimen fiscal en una mezcla de problemas subjetivos (entes que lo integran) y objetivos (forma de computar las rentas a atribuir), sin precedentes en el sistema fiscal español desde 1979.

4.<sup>a</sup>) Por su parte, las verdaderas especialidades del régimen impositivo de las entidades en atribución de rentas se trasladan al ámbito del IRNR, pero, debido al peso histórico de estas entidades en nuestro sistema tributario y a la propia novedad y carácter experimental de su introducción en el IRNR, resulta que el régimen “general” figura en el IRPF-IS, apareciendo dos modalidades especiales en el IRNR.

De esta manera, se mantiene la ficción de que el régimen de las entidades en atribución es horizontal en nuestra fiscalidad sobre la renta, formado por un régimen común y central, el correspondiente al IRPF y al IS y un elenco de especialidades, situadas en el IRNR; sin embargo, mientras que en el gravámenes sobre la renta internos lo esencial sigue siendo la forma de distribuir una renta, cuya naturaleza no varía, entre los miembros y partícipes de una entidad, en el IRNR elementos subjetivos del hecho imponible, como es la residencia de los citados miembros, adquieren un gran protagonismo, por lo que la unidad, siguiendo la regla: generalidad (IRPF-IS) y especialidad (IRNR), es discutible.

5.<sup>a</sup>) Se refuerzan los instrumentos de control sobre estas entidades, por medio de la generalización de los pagos a cuenta sobre las rentas abonadas a las mismas y por la introducción de una obligación informativa propia.

## ABREVIATURAS

BOE Boletín Oficial del Estado.

CC Código Civil.

CDGT Consulta de la Dirección General de Tributos.

DF Disposición final.

Ed. Editorial o ediciones.

EM Exposición de Motivos.

Entidades en atribución Entidades en régimen de atribución de rentas.

IIC Instituciones de Inversión Colectiva.

IRNR Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS Impuesto sobre Sociedades.

Ley reformadora Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

LGT Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

LIRNR Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

LIRPF Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

LIS Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Págs. Páginas.

RIRPF Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

RTEAC Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad *versus* fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 23/03 Incidencia de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.

24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.