

TEMA II

CONFLICTOS EN LA ATRIBUCIÓN PERSONAL DE RENTA EN ESPAÑA

Eva Aliaga Agulló
Paula Vicente-Arche Domingo

En España, uno de los criterios de atribución de rentas más relevantes está constituido por la *titularidad jurídica* de los bienes o derechos de los que provienen las rentas sujetas a tributación (rendimientos del capital y ganancias patrimoniales), considerándose que dicha titularidad jurídica conlleva la titularidad económica sobre el citado bien o derecho, ya que, en nuestro ordenamiento, no se admiten formas de propiedad dual, a diferencia de los ordenamientos de origen anglosajón.

La exigencia de la titularidad debe entenderse como una fórmula amplia en la que se engloba no sólo la propiedad, sino también cualquier tipo de relación jurídica que atribuya la titularidad de un derecho de disfrute sobre el bien, o un derecho cuyo objeto es la apropiación de rentas. Lo importante es que las rentas se atribuyan al sujeto que ostenta un derecho a percibir las mismas (disposición económica de las rentas).

Así lo ha entendido el legislador a la hora de concretar el criterio de atribución de rentas en supuestos (usufructo-nuda propiedad; aprovechamiento por turno de bienes inmuebles; o el patrimonio de los discapacitados) que por su complejidad o novedad, merecían una respuesta específica.

Por ello, en ocasiones las normas internas sobre atribución de rentas permiten llegar a una conclusión similar a la que resulta de la aplicación del concepto convencional de *beneficial owner* en su interpretación tradicional, así como la que se desprende de este concepto en las Directivas comunitarias. Sin embargo, la evolución de dicha cláusula en el MCOCDE puede plantear situaciones en las que se produzca una divergencia entre dicha cláusula y las normas internas de atribución; situación que debería considerarse por el legislador español en las negociaciones de los futuros CDIs.

Independientemente de lo anterior, y aún existiendo normas sobre atribución de rentas en las que se utiliza un criterio amplio (*titularidad*), en la práctica pueden plantearse supuestos problemáticos, como ocurre en determinados negocios jurídicos sobre valores

mobiliarios que atribuyen el derecho a percibir las rentas que generen los bienes a un sujeto distinto del titular dominical, como el *dividend stripping*, o la constitución de un usufructo sobre participaciones en Fondos de Inversión. Sólo en el primer caso nuestro legislador ha otorgado una solución a dichos negocios (rechazando, así, su carácter defraudatorio o simulado).

Otro tipo de reglas de atribución específicas determinan que la persona física o jurídica resulte gravada, no por la renta percibida directamente, sino por la obtenida por determinadas entidades (transparencia fiscal interna e internacional y régimen de atribución de rentas).

Su finalidad es muy diversa. La TFI posee un carácter antifraudatorio. Además, en España existen otras medidas contra la utilización de entidades interpuestas (vgr. régimen de IIC constituidas en paraísos fiscales; entidades cedentes de derechos de imagen; sociedades de artistas; entidades de sustrato inmobiliario; o GEBIENR).

Por el contrario, no responden a dicho objetivo ni el régimen de transparencia fiscal interna (trata de favorecer la constitución de las AIE, AEIE y UTE), ni el régimen de atribución de rentas, cuyo objetivo es solventar la sujeción tributaria de determinadas entidades sin personalidad jurídica, aunque también se aplica a determinadas entidades con personalidad jurídica que no resultan gravadas por los rendimientos obtenidos al trasladarse la tributación a sus miembros. Dentro de este último régimen podría encontrarse una solución al tratamiento tributario de un *trust* que obtiene rentas de fuente española o tiene beneficiarios residentes en España.

Cuando estas entidades tienen proyección internacional se plantean dudas importantes sobre la tributación de las mismas y sobre su acceso a los beneficios de los CDI españoles.

En la Parte III hemos tratado de proponer soluciones desde dos perspectivas: desde el punto de vista de España como Estado de la fuente, hemos incidido en la problemática que plantea el acceso a los CDIs de determinadas entidades con personalidad jurídica con un tratamiento distinto en su Estado de residencia, concluyendo que el hecho de que España tenga una opción diferente respecto del Estado de

residencia sobre quién es el contribuyente de las rentas obtenidas por estas entidades no debe impedir la aplicación del CDI que proceda.

Considerando las situaciones en las que pueden encontrarse dichas entidades, hemos propuesto las soluciones que, en cada caso, podrían adoptarse para que la legitimidad de la entidad, o de los socios, para recibir los beneficios del CDI no quede vacía de contenido. España podría aplicar el CDI aunque el sujeto que puede acceder al mismo, según el Estado de residencia, no coincida con la persona designada como contribuyente por la legislación interna (entidad o socios), siempre que se garantice que las rentas de fuente española tributan en dicho país como las de un residente.

Generalmente, el sujeto legitimado para invocar un CDI español será el que podrá, en el marco de dicho CDI, solicitar la aplicación del mecanismo para evitar la DII. Desde esta segunda perspectiva, hemos abordado algunos problemas sobre entidades sujetas a gravamen en España, aunque exentas de tributación (ETVE) o sujetas a un tipo reducido (IIC), por lo que, en principio, podrían acceder a los CDIs.

En este punto, la normativa interna no adopta un criterio claro, ya que en las ETVE se reconoce a los socios residentes personas físicas la aplicación de la deducción por DII por los impuestos extranjeros pagados por la propia entidad, mientras que en las IIC se establece que no podrán aplicarse las normas internas para eliminar la DII (jurídica o económica).

Una solución semejante se aplica a las entidades en transparencia fiscal interna e internacional, o a las EAR, al reconocer a los socios o miembros de dichas entidades la aplicación de las normas internas para eliminar la DII, aunque quien tributó en el Estado de la fuente fuera un sujeto formalmente distinto.

Al margen de estos supuestos, en el ordenamiento español no existen otras medidas específicas para resolver los problemas que pueden originarse por discrepancias entre los Estados sobre la atribución de la renta a un sujeto (acceso a la protección de los CDIs; DII o doble no imposición).

Sin duda, el legislador y la Administración española deberían considerar estas situaciones y prestar mayor atención a los problemas que, en el ámbito de la tributación internacional, se originan por los conflictos en la atribución de rentas.