

“LA QUE SE AVECINA PARA MILES DE COMUNIDADES DE BIENES,... ...sin bienes y con objeto mercantil, un nuevo galimatías tributario”

Juan Carlos Berrocal Rangel para AECE, 03/11/2015

Recientemente la Dirección General de Tributos, emitía unas consultas vinculantes en las cuales se pronunciaba sobre la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las **sociedades civiles** que cumplían los siguientes parámetros **de calificación de los sujetos** y quedaba meridianamente claro:

- a) Tener objeto mercantil.
- b) Tener personalidad jurídica (art. 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos).
- c) En el ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se halla manifestado como tal frente a la Administración tributaria.

En el caso concreto de las **Comunidades de Bienes**:

- a) Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) indica, **con efectos 1 de enero de 2016, que “No tendrán la consideración de contribuyente**, las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, **comunidades de bienes** y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley”.

b) La Comunidad de Bienes no tiene personalidad jurídica.

Ahora se publica una nueva consulta, la V2768-15, que reproduce y mantiene todo lo expuesto anteriormente **pero abre la puerta a la calificación de las rentas, que no corresponde a la Dirección General de Tributos, sino a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.**

Por tanto se enciende la luz roja para todas aquellas Comunidades de Bienes, que tienen objeto mercantil. No porque el contribuyente denomine a un ente con la apariencia de Comunidad de Bienes, incumpliendo la normativa civil aplicable, esta lo va a ser.

En este sentido, esta nueva consulta vinculante se pronuncia:

*“En la medida en que, **en cumplimiento de la normativa civil aplicable, fuera posible la constitución de una comunidad de bienes que desarrollara la actividad descrita** en los hechos de la consulta, y puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes tributaría como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.*

Invirtamos el pronunciamiento, incumpliendo la normativa civil aplicable, (no puesta en común de bienes), al no ser correcta normativamente la constitución de una comunidad de bienes para una actividad mercantil. Sus rentas, ¿cómo tributarán? Repetimos, aunque aparente y formalmente se denomine C.B.

Acudimos a la Ley General Tributaria, que establece en su artículo 13. Calificación: Las obligaciones tributarias, se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Me reservo mi opinión y planteo esta cuestión a distintas fuentes especialistas en la materia, Asesores Fiscales e Inspectores de Hacienda y surgen distintas interpretaciones.

Entraríamos en el debate interpretativo, -entre la normativa civil y la normativa tributaria-, en el cual lamentablemente nos movemos muy frecuentemente, de los conceptos jurídicos indeterminados que la doctrina española configura como una estructura trizonal: “zona de certeza”, configurada por datos previos y seguros, una “zona intermedia o de incertidumbre” más o menos precisa, y finalmente, una “zona de certeza negativa”, también segura en cuanto a la exclusión del concepto. (Muñoz Machado, Santiago (2004), Tratado de derecho Administrativo y Derecho Público en General, Civitas, Madrid, España., Cap. III, Tomo I, Pág. 532;) y (García de Enterría, Eduardo, Fernández, Tomas Ramón (2003), Curso de Derecho Administrativo, Civitas, Madrid, España.Cap. VIII, Pág. 452).

Y este, es el debate:

¿Estaríamos ante una sociedad civil, le guste o no al consultante y por aplicación del art. 13 de la Ley General Tributaria, la Administración podrá reclasificar sus rentas y deberá tributar por Impuesto sobre Sociedades?

Lean la Consulta, coloquen en cada “zona” los conceptos y saquen sus conclusiones de este nuevo galimatías tributario:

NÚM.-CONSULTA V2768-15

ÓRGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 25/09/2015

NORMATIVA LIRPF Ley 35/2006 art. 8, 88 y 89 - LIS Ley 27/2014 art. 7

DESCRIPCIÓN-HECHOS La persona física consultante pretende constituir, junto con otra persona, una entidad para desarrollar la actividad de mediadores de comercio (agentes comerciales) y venta en establecimiento al público de semillas y productos fitosanitarios.

En la constitución, aportarían material informático, de comunicación, mercancías para la venta y dinero en efectivo.

CUESTIÓN-PLANTEADA Si se podrían constituir cómo comunidad de bienes y si la comunidad de bienes tributaría por el Impuesto sobre Sociedades a partir de 2016.

Si la contabilidad sería por el régimen simplificado en estimación directa.

CONTESTACIÓN-COMPLETA A efectos de responder a la presente consulta, este Centro Directivo se limitará a analizar las cuestiones tributarias, tal y como se desprende del artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.”

El artículo 7.1.a) la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.”. De esta forma, se incorporan unos nuevos contribuyentes al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a 1 de enero de 2016, en que todas las sociedades civiles tributaban bajo el régimen de atribución de rentas.

Al margen de la discusión doctrinal que pueda plantear esta cuestión, lo cierto es que en el tráfico jurídico, existen sociedades civiles que actúan como tales frente a terceros y también frente a la Hacienda Pública, no siendo pocos los casos en que la jurisprudencia ha admitido esta realidad en los distintos ámbitos jurídicos. Cabe concluir, por tanto, que **el artículo 7.1.a) de la LIS al configurar la figura del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, está aludiendo a esta realidad, haciendo abstracción de la dogmática doctrinal suscitada en torno a la personalidad jurídica de este tipo de entidades.**

Cabe indicarse, por tanto, que, **a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, se admite la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil y con personalidad jurídica**, por cuanto, de otra manera, no cabría hablar de “persona jurídica”. Por otra parte, la inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la necesidad de homogeneizar la tributación de todas las figuras jurídicas, cualquiera que sea la forma societaria elegida. Por ello resulta preciso determinar, en primer lugar, en qué casos se considera que la sociedad civil adquiere, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y en segundo lugar, establecer que ha de entenderse por objeto mercantil.

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, **la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos**. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que “No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre

Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley”.

Por tanto, **en la medida en que, en cumplimiento de la normativa civil aplicable, fuera posible la constitución de una comunidad de bienes que desarrollara la actividad descrita en los hechos de la consulta**, y puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes tributaría como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

En tal caso, debe indicarse que **las entidades en régimen de atribución de rentas no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF. Por su parte, el artículo 88 de la LIRPF establece que **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**.

Lo anterior supone que en el supuesto de una entidad en régimen de atribución de rentas que desarrolle una actividad económica, los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo hasta aquí expuesto resulte operativo, es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la actividad por la entidad procede acotarlo con otra matización: **la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas; permitan su ejercicio por la entidad**.

De cumplirse dichos requisitos, los rendimientos de actividades económicas se entenderán obtenidos directamente por la entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables y si estos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la LIRPF).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.