

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2144-09
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	25/09/2009
NORMATIVA	ERIRPF RD 439/2007, Arts. 75, 76-1; Ley 35/2006, Arts. 8-3, 88; Ley 37/1992, Arts. 4, 5, 84 , 92
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Los consultantes, que ejercen individualmente la actividad profesional de abogado , tienen intención de constituir una sociedad civil o una comunidad de bienes, destinada exclusivamente a sufragar los gastos comunes que se les producen en el ejercicio de su actividad profesional, de forma que será la citada entidad la encargada de contratar y adquirir en nombre propio todos los bienes y servicios que sean comunes, tales como el arrendamiento del despacho profesional, la contratación del personal administrativo, los suministros de electricidad, agua, teléfono y similares, inversiones en ordenadores, impresoras, mobiliario en salas comunes, iluminación, etc., así como cualquier otro gasto o inversión cuyo objetivo sea ser utilizado en común o en beneficio conjunto.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1. En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: si puede entenderse que se trataría de una entidad en régimen de atribución de rentas, si los socios pueden deducirse en proporción a su participación en los gastos y las inversiones, y quien sería el obligado a retener en el caso de que la entidad no pueda ser considerada como entidad en régimen de atribución de rentas.</p> <p>2. En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido: si la entidad puede ser considerada empresario o profesional, si debe emitir factura a cada uno de los socios por los pagos realizados por éstos a la entidad, y deducibilidad de las cuotas soportadas.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS</p> <p>Las sociedades civiles y comunidades de bienes 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 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).</p> <p>Añade el artículo 88 del mismo texto legal que las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios.</p> <p>Lo anterior supone que si una entidad en régimen de atribución de rentas desarrolla una actividad profesional, los rendimientos obtenidos por ésta se imputarán a los miembros que la integran como rendimientos de esa misma naturaleza. No obstante, en el caso consultado no estamos en presencia de una entidad que desarrolle una actividad, sino que se trata de</p>

distintos contribuyentes del impuesto que realizan independientemente su actividad y que se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que tienen en común. En este caso, no estaríamos en presencia de una entidad en atribución de rentas, sino ante una comunidad de gastos.

Por tanto, en el caso consultado los ingresos obtenidos por cada uno de los profesionales le corresponderán exclusivamente a ese profesional, que se imputará la parte proporcional de los gastos comunes que le correspondan.

Siguiendo el planteamiento anterior, esos gastos, que constituyen la participación de cada profesional en la estructura común, intervendrán en la determinación del rendimiento neto de su actividad si, conforme con las normas reguladoras de esa determinación, los mismos tienen la consideración de deducibles.

Por lo que respecta a las obligaciones contables, registrales y de información, al tratarse de una comunidad de gastos y no de una entidad en régimen de atribución de rentas, tales obligaciones corresponderán individualmente a cada uno de los contribuyentes que desarrollan la actividad.

Por último, en cuanto a la retención o ingreso a cuenta sobre las rentas satisfechas por la citada entidad que estén sometidas a retención o ingreso a cuenta, según lo dispuesto en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 76 del según el cual:

"1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

(...)"

Por tanto, al tratarse de un sujeto obligado a retener, de acuerdo con el artículo 76.1.a), la obligación de retener o ingresar a cuenta recaerá en la entidad pagadora de las rentas.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5, apartado dos establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

La comunidad de bienes consultante, constituida por varios profesionales independientes para compartir los gastos de personal y del local en el que desarrollan sus respectivas actividades, contrata en nombre propio los bienes y servicios destinados a tales propósitos, siendo luego

satisfecho el coste de dichas adquisiciones por los citados profesionales.

La comunidad de bienes, por tanto, adquiere la totalidad de los bienes y servicios y realiza luego en nombre propio las operaciones propias de su objeto en favor de los citados profesionales.

El artículo 84, apartado tres de la Ley del Impuesto establece que "tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto." Realizando la comunidad de bienes consultante operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá repercutir el tributo sobre los profesionales destinatarios de los servicios prestados por la comunidad.

Dicho planteamiento y, por consiguiente, la consideración de la comunidad de bienes como empresario o profesional, exige, de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo (contestación de 5 de julio de 2006, nº V1347-06) que las operaciones y el riesgo o ventura que de ellas se derive se refieran a la comunidad de bienes de forma indiferenciada, no a sus miembros, así como que la normativa sustantiva de la actividad a desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En otro caso, es decir, si las operaciones se refieren a los miembros o componentes de la comunidad, siendo estos los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar que la citada comunidad tiene la condición de empresario o profesional.

2. En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 90, apartado uno de la Ley del Impuesto declara que "el Impuesto se exigirá al tipo del 16 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente". Dado que en el artículo 91 de la misma Ley no se comprenden las operaciones realizadas por la consultante, el tipo aplicable a sus operaciones será el general del 16 por ciento.

3. La base imponible de las operaciones realizadas por la comunidad de bienes viene establecida por lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno de la Ley reguladora del Impuesto:

"Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas".

Por tanto, la base imponible será el importe total satisfecho a la comunidad por cada comunero para hacer frente a los gastos comunes.

En todo caso debe tenerse en cuenta que, conforme a lo indicado en el artículo 79, apartado cinco de la citada Ley: "Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

(...).

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la **deducción**, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la **deducción**, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

(...)”.

Según se desprende del escrito presentado, los comuneros son empresarios o profesionales con total derecho a la **deducción**.

En estas circunstancias, no resulta de aplicación el citado artículo 79 de la Ley 37/1992.

4. Según establece el artículo 92, apartado uno de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las adquisiciones de bienes o servicios que utilicen en la realización de las operaciones enumeradas en el artículo 94 de la citada Ley, que originan el derecho a la **deducción**, entre las que se encuentran todas las operaciones sujetas y no exentas del tributo.

Por tanto, la comunidad de bienes y sus comuneros podrán, de acuerdo con la información disponible, ejercitar el derecho a la **deducción** del Impuesto, siempre que se cumplan el resto de requisitos y limitaciones establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

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.