

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

Adela DE LA OSA FONDÓN

Profesora-tutora de Derecho. UNED Calatayud

Resumen: Las rentas obtenidas por entidades en régimen en atribución de rentas tributarán por el impuesto del IRPF, siendo atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes cuando las entidades no realicen una actividad comercial, y por el contrario tributarán por Impuesto de Sociedades cuando las mismas entidades realicen actividades comerciales, incluidas en el régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

La determinación de la renta atribuible se obtendrá teniendo en cuenta los distintos criterios dependiendo de los rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas y de ganancia y pérdidas patrimoniales.

Las obligaciones y deberes tributarios a cargo de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas y las de cada uno de sus miembros.

Palabras clave: Entidades. Rentas. Miembros. Rendimientos. Descuentos.

Abstract: The income obtained by entities in income attribution regime will be taxed by the IRPF tax, being attributed to the partners, heirs, community or participants when the entities do not carry out a commercial activity, and, on the contrary, will be taxed by Corporate Tax when the same entities engaged in commercial activities, including in the regime of attribution of income entities constituted abroad whose legal nature is identical or analogous to that of entities in attribution of income constituted in accordance with Spanish laws.

The determination of the attributable income will be obtained taking into account the different criteria depending on the yields of movable capital, yields of real estate capital, yields of economic activities and of profit and economic losses.

Tax obligations and duties by entities in the income attribution regime that carry out economic activities and those of each of its members.

Keywords: Entities. Income. Members. Performance. Discounts.

1. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS. CONCEPTOS GENERALES

De acuerdo con la regulación de este régimen especial, las rentas obtenidas por determinadas entidades que no tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto de Sociedades deben tributar en la imposición personal por sus miembros; IRPF, Impuesto de Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según que los respectivos socios, comuneros o partícipes sean contribuyentes de uno u otro de dichos impuestos.*

Tienen la consideración de entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, las herencias yacentes (El período que media desde el fallecimiento de una persona hasta la aceptación de su herencia por sus herederos, es considerado como un período en que la herencia está yacente, por tanto, la herencia yacente es la situación en la que se encuentra el patrimonio de la persona fallecida, desde que se produce la muerte hasta la aceptación y adquisición de la herencia por parte de los sucesores o herederos.), las comunidades de bienes, incluidas las comunidades de propietarios (los diferentes pisos o locales de un edificio o las partes de ellos susceptibles de aprovechamiento independiente por tener salida propia a un elemento común de aquél o a la vía pública podrán ser objeto de propiedad separada, que llevará inherente un derecho de copropiedad sobre los elementos comunes del edificio, que son todos los necesarios para su adecuado uso y disfrute (...), las partes en copropiedad no son en ningún caso susceptibles de división y sólo podrán ser enajenadas, gravadas o embargadas juntamente con la parte determinada privativa de la que son anejo inseparable, y en caso de enajenación de un piso o local, los dueños de los demás, por este solo título, (no tendrán derecho de tanteo ni de retracto) y demás entidades que carecen de personalidad jurídica. Por último, la referencia genérica Ley General Tributaria*, permite incluir en el presente régimen a cualquier entidad que sin personalidad jurídica constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. La citada definición se utiliza por parte de la Administración tributaria como cláusula de cierre, de forma que por dicha vía se han considerado entidades en régimen de atribución de rentas las asociaciones civiles, salvo que tengan objeto mercantil y se constituyan regularmente (consulta DGT de 7 de enero de 1992) o a un premio del bingo jugado entre varios amigos (consulta DGT de 10 de marzo de 2000).

*Artículo 8 de la Ley IRPF remite al artículo 35.4 de la Ley General Tributaria

2. MODIFICACIONES EN LA LEGISLACIÓN SOBRE ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

A partir de 1 enero de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a estar sujetas al Impuesto de Sociedades y por tanto, dejan de tributar por el régimen de atribución de rentas del IRPF, salvo que se disuelvan durante el propio año 2016 (disp. trans. trigésima cuarta de la LIS), cuando hasta 2015 inclusive lo vienen haciendo como contribuyentes del IRPF en régimen de atribución de rentas. En la propia ley de IRPF se establece, con efectos desde 1 de enero de 2016 que

no tendrán a consideración de contribuyentes de las sociedades civiles no sujetas al Impuesto de Sociedades, herencia 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. Precepto que viene a conectar la normativa del IRPF con lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS, que señala como contribuyentes de este impuesto a “Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”, lo que viene a suponer que tendrán la consideración de contribuyentes por el I.S. las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil.

Dos son los requisitos para que las sociedades civiles pasen a ser contribuyentes del Impuesto de sociedades, a partir del 1 de enero de 2016:*

1. Que tengan personalidad jurídica.

2. Que tengan objeto mercantil. Respecto de este segundo requisito, la cuestión se centraría en determinar qué se entiende por objeto mercantil. Pues bien, una vez que parece haber decaído la pretensión de aprobar la Ley de Código Mercantil cuyo anteproyecto ha sido retirado, tal delimitación hemos de abordarla sobre la base del concepto de objeto mercantil definido en el Código de Comercio, según el cual no tienen objeto mercantil las actividades agrarias, forestales, mineras y profesionales.

En este contexto se enmarcan las numerosas consultas evacuadas por la **Dirección General de Tributos**, ante la polémica desatada por el citado cambio normativo. En efecto, hasta **22 consultas vinculantes** de fecha 28 o 30 de julio de 2015 han aparecido **en relación con sociedades civiles y comunidades de bienes y su tributación por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que generan una doctrina uniforme.**

* Artículo 7.1 a) de la LIS

* Artículo 35.4 de la Ley General Tributaria

3. RÉGIMEN GENERAL

El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto de Sociedades.

Las entidades en régimen de atribución no estarán sujetas al Impuesto sobre sociedades. Asimismo, están incluidas en el régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

4. EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

No se incluyen en el régimen especial de atribución de rentas, por expresa disposición legal, entre otras, las siguientes entidades:

a) Las uniones temporales de empresas.

- b) Los grupos de sociedades.
- c) Los fondos de pensiones.
- d) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano comunes reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre.
- e) Las sociedades agrarias de transformación.
- f) Las entidades incluidas en el régimen de atribución de rentas no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

5. ENTIDADES CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO

Están incluidas en el régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Una de las principales novedades en el cambio normativo operado a raíz de la aprobación de la Ley 46/2002 fue la configuración de forma expresa como entidad en régimen de atribución de rentas, no sólo a las constituidas en España sino también las constituidas en el extranjero. No obstante, el cambio es meramente formal, pues debe entenderse que anteriormente se encontraban englobadas en la definición genérica del artículo 35.4 de la Ley 58/2003. En este sentido, el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, TR-LIRNR) define a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero como las que tengan una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución constituidas de acuerdo con las leyes españolas. Dicha definición es idéntica a la contenida en el artículo 88 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, TRLIRPF). Ahora bien, la citada definición es excesivamente ambigua puesto que exige analizar cuándo una entidad constituida en el extranjero tiene una naturaleza idéntica o análoga a las entidades en régimen de atribución constituidas conforme a las normas españolas, máxime, tal y como se ha descrito anteriormente, el conjunto de las entidades constituidas en España no tienen una regulación jurídica uniforme. En consecuencia, un primer elemento para determinar su consideración como entidad en régimen de atribución de rentas será su similitud con cualquiera de las entidades anteriormente analizadas. En caso contrario, esto es, que no se identifique expresamente con ninguna de ellas, será necesario acudir a un elenco de caracteres que abarcan desde la personalidad jurídica al régimen de responsabilidad de los socios, y que en última instancia, como elemento configurador de todas las entidades en régimen de atribución de rentas, deberá existir la falta de personalidad jurídica, y constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

6. DETERMINACIÓN DE LA RENTA ATRIBUIBLE Y PAGOS A CUENTA

La ley del IRPF 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.

La determinación de la renta atribuible a los socios se realiza en sede de la entidad que la obtiene con arreglo a la normativa del IRPF aplicable a cada modalidad de renta según su origen o fuente y no serán aplicables las reducciones previstas legalmente en los artículos 23,26 y 32 de esta Ley.*

*Artículo 23. 1 y 23. 2 del IRPF

*Artículo 26.2 del IRPF y Artículo 32.1 del IRPF

No obstante estas reducciones podrán ser practicadas por los miembros de la entidad en su correspondiente declaración.

En la determinación de la renta atribuible se tendrán en cuenta los siguientes criterios dependiendo de los rendimientos:

a) Rendimientos de capital inmobiliario.

La renta atribuible se determinará por la diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para la obtención de los mismos, incluida la amortización del bien inmueble y de los demás bienes cedidos con este, sin que se pueda aplicar las reducciones siguientes:

- Reducción del 60% sobre los rendimientos netos positivos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.

- Reducción del 30% sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años, así como sobre los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma irregular en el tiempo.

Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones.

b) Rendimientos de capital mobiliario.

La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles a que se refiere en la ley del IRPF.*

En ningún caso la entidad en régimen de atribución de rentas podrá aplicar la reducción del 30% contemplada en la ley para los rendimientos netos previstos en la ley (IRPF)*, que tengan un período de generación superior a dos años o sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración esta reducción.

*Artículo 25 IRPF

*Artículo 26. 1 IRPF

c) Rendimientos de actividades económicas.

La determinación de la renta atribuible se efectuará de acuerdo con el método de determinación de rendimiento neto que resulte aplicable a la entidad, sin que para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de sus miembros pueda aplicar la reducción del 30% sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Las reducciones por el ejercicio de actividades económicas del artículo 32.2 de la ley del IRPF y por inicio de una nueva actividad del artículo 32.3 de la ley del IRPF no son aplicables por entidades en régimen de atribución de rentas para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas.

Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones, es su caso.

Los gastos propios de cada uno de los comuneros, socios, o partícipes que, por no haberse pactado su pago con cargo a la entidad en régimen de atribución de renta, sean satisfechos por cada uno de ellos tendrán el carácter de deducibles para ellos, siempre que exista la debida correlación con la obtención de los ingresos. La deducibilidad de estos gastos se efectuará por el comunero, socio, o partícipe que los haya satisfecho minorando el rendimiento a él atribuido por la entidad.

d) Ganancias y pérdidas patrimoniales.

La determinación de la renta atribuible se efectuará con arreglo a las normas del IRPF. En función de que la ganancia o pérdida patrimonial atribuida derive o no en la transmisión de elementos patrimoniales, el contribuyente deberá integrarla en su declaración de la forma siguiente:

- En la base imponible general las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales.
- En la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales que deriven de la transmisión de elementos patrimoniales cualquiera que sea su período de generación.

En los casos de transmisión de un elemento patrimonial común el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por la entidad respecto de cada socio, comunero o partícipe atendiendo a su participación en la titularidad del elemento patrimonial o del derecho real sobre el mismo por la diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión, aplicándose, en su caso, la ley del IRPF* únicamente sobre las ganancias correspondientes a aquellos socios, comuneros o partícipes que hubieren adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, lo que exige la comunicación por parte de estos de la información necesaria para aplicar el nuevo límite de 400.000€ que establece la citada disposición.

e) Retenciones e ingresos a cuenta.

Las retenciones e ingresos a cuenta soportadas por la entidad en régimen de atribución de rentas y las bases de las deducciones correspondientes a la entidad se atribuirán a sus miembros en la misma proporción en que se atribuyan las rentas

Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas del I.R.P.F., las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas. Este precepto va a suponer una mayor seguridad para el pagador de las rentas sujetas a retención, de tal forma que todas las retenciones o ingresos a cuenta se practicarán conforme a la normativa del IRPF, sin necesidad de conocer la cualidad de personas físicas o jurídicas (residentes o no) de los miembros de las entidades en régimen de atribución de rentas.

*Disposición transitoria novena de la ley de IRPF

6.1. Reglas especiales aplicables a las entidades en régimen de atribución de rentas:

La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades en los supuestos en que todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversiones colectiva, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

6.2. Calificación y criterios de imputación de las rentas

Las rentas obtenidas por las entidades incluidas en este régimen que deban atribuirse a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

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

6.3. Obligaciones atribuidas a las entidades en régimen de atribución de rentas:

A) Obligaciones tributarias:*

Las entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan una actividad económica o cuyas **rentas excedan de 3.000 euros anuales** deberán presentar durante el mes de febrero de cada año una declaración informativa en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

— Identificación, domicilio fiscal y NIF de sus miembros, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

— Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de sus miembros.

— Base de las deducciones a las que tenga derecho la entidad.

— Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

— Importe neto de la cifra de negocios.

*http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/Atribucion_de_rentas/Obligaciones_tributarias_de_las_entidades_en_regimen_de_atribucion_de_rentas.shtml

B) Otras obligaciones tributarias:

Por lo que a la gestión del **IRPF** respecta, las obligaciones y deberes tributarios a cargo de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas y las de cada uno de sus miembros se distribuyen de la forma siguiente:

C) Obligaciones a cargo de la entidad en régimen de atribución de rentas:

- Presentación de declaraciones censales.
- Llevanza de la contabilidad o libros registros de la actividad.
- Emisión de facturas.
- Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta.
- Determinación de la renta atribuible y pagos a cuenta.
- Obligaciones de suministro de información.

D) Obligaciones a cargo de cada uno de los socios, comuneros o partícipes:

- Presentación de la declaración censal.
- Realización de pagos fraccionados.
- Declaración de la renta atribuida.

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas deben llevar unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que se realice a sus socios, herederos, comuneros o partícipes. Los que lleven la contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registro del IRPF, pero sí los libros registro a efectos del IVA.

EJEMPLO DE ENTIDAD EN REGIMEN DE ATRIBUCION DE RENTAS

El Sr. Rodríguez y el Sr. Sánchez, ambos residentes en Madrid, forman parte de una sociedad civil, en una proporción del 50%. La actividad desarrollada por la sociedad civil es “Comercio al por menor de muebles”.

La actividad desarrollada por la sociedad civil se caracteriza por:

- La actividad desarrollada por la sociedad civil es “Comercio al por menor de muebles”. El Sr. Rodríguez está jubilado y únicamente realiza actividades de dirección y organización de la actividad. El Sr. Sánchez, está incapacitado y no trabaja.
- En el ejercicio 2010 el número de personas empleadas fue de tres, una de ellas es un empleado de 16 años que trabaja desde mayo hasta diciembre. Uno de los empleados que trabajó en el 2010 fue despedido en diciembre de ese mismo año.
 - Las compras efectuadas en el 2010 de bienes y servicios fue de 273.000 euros.
 - El consumo de energía eléctrica en el 2010 fue de 7.120 kwh.
- Los socios no han renunciado a la aplicación del régimen en estimación objetiva. La actividad desarrollada en el ejercicio 2011 se caracteriza por lo siguiente:
 - Tiene contratado un empleado de 17 años que empezó a trabajar el 1 de mayo del año anterior pero estuvo de baja desde el 1 de enero hasta el 1 de mayo, y un empleado mayor de 19 años que trabajó durante todo el año.
 - La superficie de la tienda que no se ha visto alterado en los últimos años es de 96 m².

—El consumo de energía eléctrica en el ejercicio anterior, que figura en la factura es de 5.300 Kwh.

—La actividad es ejercida en la ciudad de Madrid.

—La entidad en régimen de atribución de rentas es propietaria del local (valor del suelo es un 25%) en que se ejerce la actividad, y de los demás elementos de inmovilizado que se encuentran en el mencionado local, siendo el precio de adquisición de ambos respectivamente de 85.000 euros y de 23.000 euros. El inmovilizado fue adquirido por la sociedad en mayo del 2009.

Solución:

Primero tendremos que determinar si la sociedad cumple con los requisitos para poder acogerse al régimen de estimación objetiva:

1) El obligado tributario no es una persona física pero sí una entidad en régimen de atribución de rentas en la que sus dos únicos miembros son personas físicas contribuyentes por el I.R.P.F.

2) La actividad desarrollada por la sociedad civil: “Comercio al por menor de muebles”, epígrafe del I.A.E. 653.1, está dentro de las previstas para poder aplicar el régimen de estimación objetiva.

3) Ninguno de los dos socios ha renunciado al régimen de estimación objetiva.

4) Las compras efectuadas en el ejercicio anterior, 273.000 euros son inferiores al límite establecido para poder acogerse a este régimen.

5) El número de empleados es la suma del personal asalariado, más el personal no asalariado, cifra que claramente no supera el límite establecido por la Orden Ministerial para esta actividad, 4 empleados, para la inclusión en el régimen.

(*) Para el cálculo del personal empleado a efectos únicamente de determinar el personal empleado para los límites establecidos para la inclusión del régimen, el empleado menor de 19 años se computará íntegramente, cosa que no ocurre cuando se calcula el número de personal asalariado que se computará en un 60%.

CONCLUSIONES:

A modo de conclusión podríamos terminar esta exposición acerca de las entidades en régimen de atribución de rentas diciendo que son varios puntos a tener presentes:

—Tributarán por el impuesto del IRPF, siendo atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes cuando las entidades no realicen una actividad comerciar, y por el contrario tributarán por Impuesto de Sociedades cuando las mismas entidades realicen actividades comerciales, incluidas en el régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

—En la determinación de la renta atribuible se tendrán en cuenta los distintos criterios dependiendo de los rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas y de ganancia y pérdidas patrimoniales.

—Existe un conjunto de obligaciones y deberes tributarios a cargo de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas y las de cada uno de sus miembros.

ANEXO I

Consultas vinculantes a la Agencia General Tributaria respecto a entidades en atribución de rentas.

Pregunta:

Un contribuyente forma parte de varias sociedades civiles que realizan actividades incluidas en estimación objetiva. A efectos de la aplicación de los límites de exclusión ¿se consideran las sociedades individualmente o deben tenerse en cuenta el resto de las sociedades?

Respuesta:

De acuerdo con la normativa citada, la aplicación del régimen de estimación objetiva a las entidades en atribución de rentas debe efectuarse con independencia de las circunstancias que concurren individualmente en los socios.

No obstante, para la definición del ámbito de aplicación deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de estos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurren las circunstancias señaladas en el art. 32.2 a) del reglamento del impuesto (exclusión por volumen de ingresos).

Normativa/Doctrina:

—Apartado 39.3 Real Decreto 439 / 2007, de 31 de marzo de 2007.

ANEXO II

1. Consulta V2376/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **comunidad de bienes que se constituyó en 2004 por un abogado y un graduado social**, ostentando cada uno un 50% de la entidad. Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, **comunidad de bienes**, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

2. Consulta V2377/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **sociedad civil particular profesional, que desarrolla la actividad profesional prevista en el epígrafe 731 de la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**.

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades. En caso afirmativo, qué tratamiento fiscal corresponde a las cantidades que los socios de la entidad consultante retiran mensualmente a cuenta de los beneficios de la entidad.

Puesto que las actividades profesionales están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

No se pronuncia sobre el tratamiento fiscal que corresponde a las cantidades que los socios de la entidad consultante retiran mensualmente a cuenta de los beneficios de la entidad.

3. Consulta V2378/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **sociedad civil que realiza la actividad de venta menor de juguetes y artículos de deporte, encuadrada en el epígrafe 659.6 del Impuesto sobre Actividades Económicas**. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido está en el régimen de recargo de equivalencia.

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades. En caso afirmativo, si debe llevar su contabilidad conforme al Plan General de Contabilidad y si está obligada a presentar cuentas anuales ante el Registro Mercantil.

Tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, la entidad consultante deberá llevar su contabilidad en los términos dispuestos en el artículo 120.1 de la LIS.

No se pronuncia sobre la obligación de presentar cuentas ante el Registro Mercantil, por no ser de su competencia.

4. Consulta V2379/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **sociedad civil que realiza la actividad de fabricación de artículos de carpintería metálica** encuadrada en el epígrafe 314.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributa en el régimen de módulos.

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades. En caso afirmativo, si debe llevar su contabilidad conforme al Plan General de Contabilidad y si está obligada a presentar cuentas anuales ante el Registro Mercantil.

Tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, la entidad consultante deberá llevar su contabilidad en los términos dispuestos en el artículo 120.1 de la LIS.

No se pronuncia sobre la obligación de presentar cuentas ante el Registro Mercantil, por no ser de su competencia.

5. Consulta V2380/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **sociedad civil particular que realiza la actividad de explotación agrícola de secano y regadío**. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributa en el régimen especial agrario y en el Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas aplica el régimen especial de entidades en atribución de rentas, determinando sus resultados en estimación objetiva.

Si la actividad agrícola tiene la consideración de objeto mercantil y por tanto la entidad consultante debe tributar como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

No tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

6. Consulta V2381/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una sociedad civil, constituida mediante contrato privado en 2005, que se eleva a público en 2007. Está participada por tres socios, con un porcentaje del 50%, 25% y 25%, respectivamente. Desarrolla una **actividad de ganadería**, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche así como la venta de terneros procedentes de dicha actividad

Si la actividad desarrollada por la entidad consultante tiene la consideración de objeto mercantil y por tanto debe tributar como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

No tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

7. Consulta V2382/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de “otros cafés y bares”** encuadrada en el epígrafe 673.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades. En tal caso, si los socios trabajadores percibirían rendimientos de trabajo personal por los servicios prestados a dicha entidad mediante la confección de la correspondiente nómina.

Por tanto, **puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

No se pronuncia sobre el tratamiento fiscal que corresponde a las cantidades que los socios trabajadores percibirían rendimientos de trabajo personal por los servicios prestados a dicha entidad mediante la confección de la correspondiente nómina.

8. Consulta V2383/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de papel, plástico y cartón**, encuadrada en el epígrafe 619.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas. Para el desarrollo de esta actividad dispone de medios materiales y humanos para su ejercicio.

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, puesto que el **único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF

No se pronuncia sobre la incidencia del hecho de que para el desarrollo de la actividad se disponga de medios materiales y humanos para su ejercicio.

9. Consulta V2385/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de reparación de aparatos electrónicos, encuadrada en el epígrafe 699 del Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes. En tal caso, si se vería beneficiada de las exenciones de pagos de impuestos en caso de optar por su disolución. Si las respuestas serían distintas si NO HUBIERA existido aportación en su constitución.

Por tanto, puesto que **el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

No se pronuncia sobre si se vería beneficiada de las exenciones de pagos de impuestos en caso de optar por su disolución ni si las respuestas serían distintas si NO HUBIERA existido aportación en su constitución.

10. Consulta V2386/2015, de 28 de julio

La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de óptica, encuadrada en el epígrafe 659.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Si la entidad consultante debe tributar por el Impuesto sobre Sociedades, por considerarse sociedad civil a efectos fiscales, aun cuando en su creación se le diera forma de comunidad de bienes. En tal caso, si se vería beneficiada de las exenciones de pagos de impuestos en caso de optar por su disolución. Si las respuestas serían distintas si NO HUBIERA existido aportación en su constitución.

Por tanto, puesto que **el único contribuyente que se incorpora al I.S son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF. No se pronuncia sobre si se vería beneficiada de las exenciones de pagos de impuestos en caso de optar por su disolución ni si las respuestas serían distintas si no hubiera existido aportación en su constitución.

BIBLIOGRAFÍA

—Textos legales

- Ley 35/ 2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado* núm. 285, de 29/11/2006. Disponible en web <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín Oficial del Estado* núm. 78, de 31/03/2007. Disponible en web <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado* núm. 302, de 18/12/2003. Disponible en web <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado* núm. 288, de 28 de noviembre de 2014. Disponible en web https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12328.
- 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. *Boletín Oficial del Estado* «BOE» núm. 303, de 19 de diciembre de 2002. Disponible en web <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2002-24711>.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. *Boletín Oficial del Estado* núm. 62, de 12/03/2004. Disponible en web <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>.

—Documentos electrónicos

- Agencia Tributaria. *Ámbito de aplicación de entidades en régimen de atribución de rentas*, lugar de publicación: www.agenciatributaria.es. [Consulta: 2 de noviembre de 2016]. Disponible en web http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Ciudadanos/Atribucion_de_rentas/Atribucion_de_rentas.shtml.
- Asesoría Jurídica Soledad Fernández Salas. [Consulta: 5 de noviembre de 2016]. Disponible en web <http://www.asesoria-soledad-alcaracejos.es/atribucionrentas/atribucionrentas.html>.
- Dirección General de Tributos. *Consultas*: Consulta de 7 de enero de 1992 y consulta de 10 de marzo de 2000. [Fecha de consulta 6 de noviembre de 2016]. Disponible en web <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/AreasTematicas/Impuestos/DireccionGeneral/Tributos/Paginas/DireccionGeneralDtributos.aspx>.
- Centros de Estudios Financieros. CEF. *Doctrina uniforme de la Dirección General de Tributación respecto a la tributación IS/IRPF de las sociedades civiles y comunidades de bienes*. [Fecha de consulta 8 de noviembre de 2016]. Disponible en web <http://www.fiscal-impuestos.com/doctrina-uniforme-dgt-tributacion-is-irpf-sociedades-civiles-comunidades-bienes.htm>.
- Gábilos Software: *Centro de Gestión*. [Fecha de consulta 8 de noviembre de 2016]. Disponible en web <http://www.gabilos.com/webfiscal/regimenes/objetiva/estobjeIV2fraccionados.htm>.
- Noticias Jurídicas: Ficha: *Órgano JEFATURA DEL ESTADO, Publicado en BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, Vigencia desde 1 de enero de 2007. Revisión vigente desde 21 de enero de 2017*. [Fecha de consulta 12 de noviembre de 2016]. Disponible en web http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/135-2006.html.