

LA TRIBUTACIÓN DE LAS COMUNIDADES DE BIENES DESDE EL EJERCICIO 2016.

1. Las comunidades de bienes hasta el 31 de Diciembre de 2015.

Las comunidades de bienes son entidades sin personalidad jurídica, pero al tiempo por una fictio iuris, obligados tributarios.

Dice la actual Ley General Tributaria (LGT) en su art. 35.4 que: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”

La cuestión fue a la hora de crear el sistema impositivo español actual determinar como una entidad sin personalidad jurídica podría tributar.

En materia de tributación directa por las ganancias, la idea fue imputar a los comuneros los rendimientos. El sistema prevenía para que fueran dichos comuneros los que se hiciesen cargo de la tributación. Así algunos comuneros pueden tributar en IRPF imputándosele un rendimiento de actividad económica o bien un rendimiento de otra naturaleza (capital inmobiliario o capital mobiliario).

El reparto de estas imputaciones se realiza anualmente en el mes de febrero, aunque ya a lo largo del ejercicio, el comunero que obtiene rendimientos de actividad económica debe presentar por su parte el pago fraccionado y los comuneros que obtienen rendimientos del capital deben soportar la retención correspondiente.

En materia de tributación indirecta, sobre todo por el IVA, las comunidades de bienes han tenido entidad propia y de tal modo las facturas aparecen con el NIF la misma. Por consiguiente, las comunidades de bienes se convierten en retenedores tanto de sus trabajadores como de los profesionales y otros sujetos que perciban rendimientos de la misma (por ejemplo, arrendadores de local de negocio).

Esta paz tributaria ha sido así hasta la publicación de la Ley 27/2014.

2. Las sociedades civiles tras la entrada en vigor del art. 7 de la Ley 27/2014.

El 1 de enero de 2016 es la fecha de la entrada en vigor del art. 7 de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto de Sociedades para las sociedades civiles.

Esto viene a significar un giro copernicano para muchas empresas que se crearon como sociedades civiles o comunidades de bienes, pensando que así podían evitar ciertas formalidades y obligaciones tributarias propias de sociedades mercantiles.

El cambio de tributación ha suscitado una suculenta dialéctica doctrinal no sólo de las sociedades civiles sino también de las comunidades de bienes.

El art. 7.1. de la Ley del Impuesto de Sociedades.

La literalidad del art. 7.1 a) de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto de Sociedades parece clara en cuanto a quien es sujeto pasivo:

“Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”.

1- Personalidad jurídica.

Como dice el art. 1669 del Código Civil las sociedades no tienen personalidad jurídica cuando sus pactos se mantengan secretos entre sus socios, y en que cada uno de éstos socios contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se regirá por disposiciones relativas a las Comunidades de Bienes.

Si lo pactos no se mantienen secretos se entenderá que es una sociedad civil.

Esta sociedad civil puede revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio (art. 1670 del Código Civil). Ello quiere decir que cuando la sociedad se inscriba en el Registro Mercantil, sus pactos dejan ser secretos y se convierte en una sociedad mercantil.

La cuestión es, que a partir de los ejercicios iniciados a partir de 2016, las sociedades civiles:

Si tienen personalidad jurídica tributarán en el Impuesto de Sociedades, si tiene objeto mercantil

Si no tienen personalidad jurídica tributarán, en principio, por el régimen de atribución de rentas.

2- Objeto mercantil.

Pasarán a tributar las sociedades civiles que tengan un objeto mercantil por el Impuesto de Sociedades. El objeto mercantil debe interpretarse como “ la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil”.

Por tanto, no tendrán objeto mercantil las sociedades civiles que se dediquen a la actividad agrícola, ganadera, forestal, minera y las de carácter profesional. Coinciden en este criterio las Consultas Vinculantes V2391-15, V2394-15, V2430-15, V2378-15.

Esto significa que por ejemplo, una antigua sociedad civil dedicada a la construcción a partir del ejercicio 2016 debe comenzar a tributar por el Impuesto de Sociedades y llevar la contabilidad y libros ajustados al Código de Comercio.

Igual ocurriría con una sociedad civil que se haya dedicado al comercio minorista que a su vez dejará de tributar en el Régimen Especial del Recargo de Equivalencia del IVA para pasar al régimen general.

El art. 148.Uno LIVA determina que “El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente.”

Si acudimos al Código de Comercio -arts. 325 y 326- podemos confirmar que no son mercantiles:

1.º Las compras de efectos destinados al consumo del comprador o de la persona por cuyo encargo se adquieren.

2.º Las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas.

3.º Las ventas que, de los objetos contruidos o fabricados por los artesanos, hicieren éstos en sus talleres.

4.º La reventa que haga cualquier persona no comerciante del resto de los acopios que hizo para su consumo.

Por tanto, mientras no se modifique el vigente Código de Comercio no serán mercantiles las sociedades civiles que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, mineras y de carácter profesional.

Es decir que una sociedad civil que se dedique a la agricultura o la ganadería imputará a cada socio el rendimiento, los cuales tributarán en IRPF por el régimen de atribución de rentas.

Igual ocurrirá con las sociedades profesionales que tributarán mediante el régimen de atribución de rentas y la sociedad civil profesional deberá hacerse cargo del IVA y de las obligaciones formales y de retención.

3. Las comunidades de bienes tras la entrada en vigor del art. 7 de la Ley 27/2014.

Las comunidades de bienes son una fórmula civil de administrar bienes en proindiviso (art. 396 Código Civil).

Sin embargo, muchas entidades han venido denominándose así sin un bien proindiviso preexistente, sino que los comuneros han aportado bienes para poner en funcionamiento una actividad económica.

En este sentido, la Administración quiere poner orden jurídico para las nuevas comunidades de bienes que se constituyan.

De tal manera, si se pretende dar de alta una comunidad de bienes y no se dan los requisitos para que lo sea, se entenderá como sociedad civil y por tanto se podrá conceder un NIF-letra J, lo que conlleva la tributación directa por el Impuesto de Sociedades.

Las comunidades de bienes que se constituyan para mantener y conservar una propiedad preexistente sí se considerarán como tales y por ende cada

comunero se imputará el rendimiento que corresponda, haciéndolo tributar en el IRPF por el régimen de atribución de rentas.

Para evitar inseguridad jurídica y problemas de diverso orden la gran mayoría de las comunidades de bienes con NIF letra E, constituidas antes del ejercicio 2016, seguirán tributando por el régimen de atribución de rentas, pero ello no es óbice para que pueda revisarse su naturaleza, cuando se hayan constituido así en fraude de ley para conseguir de manera artificiosa una tributación más favorable.

Pactos secretos de la Comunidad de Bienes.

Las comunidades de bienes, según los criterios interpretativos de la Agencia Tributaria seguirán tributando por el IRPF en el régimen de atribución de rentas, siempre y cuando no se manifiesten como sociedad civil a la hora de solicitar el NIF, sus pactos se mantengan secretos y no haya objeto mercantil.

Esta salvedad tan amplia es la que ocasiona más de una duda entre los profesionales tributarios.

1º ¿Es sociedad civil una comunidad de bienes creada tras la aportación común de los socios de un patrimonio para tener una explotación económica?

Efectivamente, la mayoría de los profesionales entienden que si no existía un patrimonio preexistente, sino que se aporta uno nuevo para iniciar una actividad económica, habría una sociedad civil.

No obstante, las instrucciones del 22 de diciembre de 2015 de la AEAT permite seguir tributando por IRPF a aquellas comunidades de bienes cuyos comuneros aportaron un capital para tener una actividad económica en común.

No ocurrirá así con las de nueva creación, porque la AEAT podrá calificarlas y les podrá asignar un NIF letra J, en vez del antiguo NIF con letra E.

2º ¿Es sociedad civil una comunidad de bienes que deja de tener sus pactos secretos al aportar la documentación social a la hora de solicitar el NIF?

Para que se considere que sus pactos son secretos deberá especificarse en el acuerdo de voluntades. Si ello consta en el documento se consolida dicha cláusula independientemente de que se haya aportado a la hora de liquidar el ITP-AJD o a la hora de aportarlo a la AEAT.

Si no se especifica en el acuerdo de voluntades la AEAT podrá entender que no son secretos los pactos y podrá asignar un NIF clave J.

3º ¿Es sociedad civil la comunidad de bienes que tiene objeto mercantil?

El carácter mercantil se da por la existencia de una serie de elementos materiales y personales organizados para ejercer una actividad empresarial, que es toda aquella que no sea especialmente agrícola, ganadera, minera y de carácter profesional.

4. Conclusiones.

Para que la Comunidad de Bienes de nueva creación tribute por el IRPF en el régimen de atribución de rentas deberá:

- Haber nacido a partir de un patrimonio preexistente.
- Obtener un NIF letra E, de manera que la administración haya entendido que la aportación de los pactos secretos contienen una cláusula en que la voluntad es que permanezcan secretos, y que el cumplimiento de un requisito tributario formal (aportación de acuerdo de voluntades) no le conceden ningún tipo de publicidad.
- Tener un objeto social diferente al mercantil, es decir: actividad agrícola, ganadera, minera y de carácter profesional.

A raíz de esto:

Comunidades de Bienes antiguas. - Las comunidades de bienes antiguas independientemente a lo que se dediquen que conserven el NIF letra E podrán seguir tributando por el IRPF en el Régimen de Atribución de Rentas regulado en Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

Comunidades de Bienes de nueva creación.- Las nuevas comunidades de bienes que consigan un NIF letra E porque explotan una finca preexistente y se dedican a la ganadería o la agricultura, y además en su acuerdo de voluntades pacten que sus pactos se mantendrán en secreto, o no se manifiesten como sociedad civil ante la AEAT, tributarán por el IRPF en el Régimen de Atribución de Rentas.

Las comunidades de bienes de profesionales, con NIF letra E, podrán seguir tributando por el IRPF en el Régimen de Atribución de Rentas, independientemente de que haya o no patrimonio preexistente.

Sociedades Civiles Profesionales. (S.C.P.) -Las Sociedades Civiles Profesionales siguen tributando por el IRPF si tienen el epígrafe de la sección segunda de la tarifa del IAE, en aplicación de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales.

Sociedades Civiles que tributan por el IS. -Las sociedades civiles en general que se constituyan y obtengan el NIF letra J tributarán por el Impuesto de Sociedades.

Las sociedades civiles que se dediquen a actividad profesional y no se constituyan, a partir del 1 de enero de 2016, al amparo de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales serán consideradas sociedades civiles y tributarán por el Impuesto de Sociedades.

Las nuevas comunidades de bienes a los que la AEAT les asigne el NIF letra J serán consideradas a efectos tributarios sociedades civiles y deberán tributar por el Impuesto de Sociedades.

Todas las sociedades civiles que tributen por el IS, viene a ser porque a efectos tributarios tienen personalidad jurídica. Ello implica un cambio en su relación con los terceros y en su régimen de tributación indirecta.

