



Consulta nº 375/2019

ASUNTO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Régimen de atribución de rentas. Venta de pinos.

NORMATIVA:

Ley 35/2006, art. 8.3, art. 88 y art. 89. Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, artículo 6 y artículo 13.

FECHA: 08/10/2019

CUESTION PLANTEADA:

El consultante, junto con otras tres personas físicas (dos de estas últimas residentes en Bizkaia y la tercera y el consultante residentes en territorio común) son copropietarios de montes con pinos ubicados en Bizkaia, habiendo constituido una comunidad de propietarios en este territorio.

La comunidad, dada de alta en la actividad forestal (en régimen de estimación directa simplificada, por no ser posible la estimación objetiva singular en Bizkaia), procedió, en 2018, a la venta de los pinos. En 2019, ha presentado el modelo 184 a efectos de comunicar a la Diputación Foral de Bizkaia, de conformidad con la normativa de dicho territorio, la cuantía del beneficio de la venta atribuible a cada copropietario.

Según indica el consultante, en la renta que le ha sido atribuida, en base a la normativa foral de Bizkaia, no se ha considerado la irregularidad de la renta obtenida.

El consultante plantea la siguiente cuestión:

Si la atribución de rentas, efectuada conforme a la normativa foral de Bizkaia es correcta.

CONTESTACIÓN:

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

“Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorio distintos y optasen por la tributación conjunta se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa.”

“Artículo 13. Entidades en régimen de imputación y atribución de rentas

Uno. A las entidades en régimen de imputación de rentas se les aplicarán las normas establecidas en la sección 3.ª de este capítulo. Para la exacción de las bases imputadas a sus socios, se tendrán en cuenta las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen.

Dos. En los supuestos de atribución de rentas, la gestión e inspección de los entes sometidos a dicho régimen corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal.

Para la exacción de la renta atribuida a sus socios, comuneros o partícipes, se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere este Concierto, según el impuesto por el que tributen.”

Según los datos aportados, parece que el domicilio fiscal de la entidad en atribución de rentas se encuentra en Bizkaia, por lo que, de acuerdo con el citado artículo 13.Dos, la gestión e inspección de dicha entidad corresponde a la Administración Foral, ante la que se manifiesta haber presentado, de conformidad con su normativa, el modelo 184.

Por otra parte, según el párrafo segundo de dicho artículo 13.Dos, para la exacción de la renta atribuida a los comuneros (todos ellos personas físicas) se aplicarán las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a que se refiere el Concierto.

En el caso del comunero consultante, quien es residente en territorio común, la exacción de la renta atribuida se llevaría a cabo conforme a la normativa estatal.

En una anterior consulta planteada por el consultante (consulta V2973-18, de fecha 19 de noviembre de 2018), este Centro Directivo, en relación con la calificación de la renta obtenida por la venta de los pinos, señaló lo siguiente:

«En el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), se establece:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Por tanto, la renta obtenida por la venta de los pinos, al tratarse de una actividad forestal, debe calificarse, a efectos del IRPF como rendimiento de actividad económica.

No obstante, como la actividad parece que se desarrolla a través de una comunidad de bienes, la renta obtenida deberá declararse a través del régimen de atribución de rentas, establecido en los artículos 86 a 90 de la Ley del Impuesto.»

El apartado 3 del artículo 8 de la citada Ley 35/2006 (en adelante, LIRPF) dispone 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.”

En la mencionada Sección 2ª del Título X (Régimen de atribución de rentas), se establece:

Artículo 88. Calificación de la renta atribuida.

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.

Artículo 89. Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.

1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

(...).

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

4. Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su declaración las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley.

(...).”

Por tanto, conforme establece el artículo 89 de la LIRPF, el comunero consultante podrá aplicar, en su declaración por el IRPF, la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 32.1 de la LIRPF si cumple los requisitos, cuestión que no puede determinarse con los datos aportados.

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.