

Consulta nº 384/2020

ASUNTO:

IRPF. Régimen de atribución de rentas.

NORMATIVA:

Ley 12/2002, Arts. 6, 13. LIRPF, 35/2006, Arts. 86, 87, 88, 89.

FECHA: 21/10/2020

CUESTION PLANTEADA:

El consultante va a participar en una sociedad civil con domicilio fiscal en Gipuzkoa, que desarrolla una actividad de comercio al por menor en Gipuzkoa. Dicha sociedad civil tributa en el País Vasco por el régimen de atribución de rentas según la normativa en vigor en Gipuzkoa.

Cuestión planteada:

En relación con su declaración de la renta, y como residente en la Comunidad de Madrid, cómo deberá tributar el consultante por los rendimientos obtenidos de la participación en la sociedad civil.

CONTESTACIÓN:

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Concierto 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 territorios 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 se indica en el escrito de consulta, el domicilio fiscal de la entidad en atribución de rentas se encuentra en Gipuzkoa, por lo que, de acuerdo con el citado artículo 13.Dos, la gestión e inspección de dicha entidad corresponde a la Diputación Foral.

Por otra parte, según el párrafo segundo de dicho artículo 13.Dos, para la exacción de la renta atribuida a los socios se aplicarán 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 el

Concierto, según el impuesto por el que tributen.

En el presente caso, al ser el socio consultante una persona física residente en territorio común, la exacción de la renta atribuida se llevaría a cabo conforme a la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El apartado 3 del artículo 8 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), 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 de la LIRPF (artículos 86 a 90), se regula el régimen de atribución de rentas.

Las entidades en régimen de atribución de rentas no son consideradas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que se configuran como una agrupación de los mismos, a los 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.

En cuanto al concepto de rendimientos de actividades económicas, el primer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF establece que *“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”*.

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes o sociedad civil 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 comuneros o socios 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 comuneros o socios según las normas o pactos aplicables y si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la LIRPF).

Por tanto, en el presente caso, partiendo de que la sociedad civil desarrolla una actividad económica de comercio al por menor y de que el socio consultante desarrollaría las funciones inherentes a la titularidad de esta actividad económica, debería imputarse los rendimientos de la actividad económica según lo dispuesto en el citado artículo 89.3 de la LIRPF.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 83 y 84 de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

