

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta** V3242-23

**Órgano** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**Fecha salida** 13/12/2023

**Normativa** LIRPF, Ley 35/2006, Art. 8,30, 88 y 89.

**Descripción de hechos** El consultante y otros dos notarios se plantean constituir una comunidad de bienes para sufragar por terceras partes los gastos de arrendamientos de los locales compartidos en los que ejercen su actividad de notaría y los restantes gastos de proveedores, siendo los empleados contratados por la comunidad.

**Cuestión planteada** Posibilidad de tributar por los rendimientos de la actividad económica obtenidos en régimen de atribución de rentas.

**Contestación completa** Las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las comunidades de bienes, entre otras) 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), -en adelante 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.

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes 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 socios, comuneros o partícipes 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).

No obstante, en el caso consultado no estamos en presencia de una entidad que desarrolle una actividad, sino que se trata de distintos contribuyentes del Impuesto que realizan independientemente su actividad y que se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que tienen

en común. Por tanto, en el caso consultado los notarios deberán calcular de forma separada los rendimientos de su actividad profesional: los ingresos obtenidos por cada uno de los profesionales le corresponderán exclusivamente a ese profesional (en función del protocolo de cada uno de los notarios), que se imputará la parte proporcional de los gastos comunes que le corresponda y los gastos en que incurra directamente.

Estos gastos, que constituyen la participación de cada profesional en la estructura común, intervendrán en la determinación del rendimiento neto de su actividad si, conforme a las normas reguladoras de esa determinación, los mismos tienen la consideración de deducibles.

Será necesario probar que los gastos comunes efectivamente son tales y que son sufragados en el porcentaje pactado por cada uno de los comuneros.

Esta "comunidad de gastos" deberá probarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre). La competencia para la valoración de los medios de prueba aportados como justificación corresponde a los órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria.

Al respecto, se debe recordar que la deducibilidad de los gastos (tanto los comunes como los individuales) está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

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

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.