

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2728-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	15/10/2018
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006, artículos 8, 27, 88 y 89. LIS, Ley 27/2014, artículo 7.1.a). LIVA, Ley 37/1992, artículos 4, 5, 84 y 164
DESCRIPCION-HECHOS	Los consultantes son dos notarios que tienen la intención de constituir una sociedad civil con el objeto de ejercer su actividad profesional, compartiendo los gastos comunes e imputando a cada profesional el porcentaje que le corresponda del rendimiento obtenido.
CUESTION-PLANTEADA	Si dicha entidad tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y si deberá tributar conforme al régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>Por su parte, el artículo 5.uno, letra c) de dicha Ley 37/1992 expresamente otorga la condición de empresario o profesional a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, añadiendo que, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.</p> <p>Finalmente, el artículo 84, apartado tres, de la Ley del Impuesto establece que “tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”.</p> <p>La consideración de la entidad con la que se pretende el ejercicio de su actividad por los notarios consultantes como sujeto pasivo del impuesto requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por ella y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada entidad de forma indiferenciada, y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.</p> <p>En caso de que las operaciones, se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, y no la entidad o conjunto de componentes de ésta, no se podrá considerar existente una entidad que, por sí misma, y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto.</p> <p>En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, permitiendo la normativa específica que regula la concreta actividad su ejercicio por la entidad de que se trate, deberá considerarse que dicha entidad, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo, viniendo obligada al cumplimiento por sí misma de las obligaciones que establece el artículo 164 de la Ley 37/1992, que dispone lo siguiente:</p> <p>“Artículo 164.- Obligaciones de los sujetos pasivos.</p>

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7º. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”.

En el presente caso, las normas específicas que regulan el ejercicio de la actividad de notaría no permiten su ejercicio por la entidad a que se refiere el escrito de consulta por lo que los servicios prestados al cliente final se entenderán realizados independientemente por cada uno de los notarios, quienes tendrán, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la condición de empresarios o profesionales viniendo obligados a repercutir sobre el destinatario la correspondiente cuota impositiva.

En relación con las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas correspondientes a los gastos comunes, de cumplirse los criterios y requisitos generales de deducción establecidos en el Título VIII de la Ley 37/1992, serán deducibles por cada uno de los notarios, empresarios o profesionales, partícipes en la entidad a que se refiere la presente consulta, en la proporción en la que individualmente participen en dicho gasto.

2.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La cuestión planteada ha sido ya analizada en distintas consultas de este Centro Directivo, entre las que podemos citar la V3328-16 o la V4917-16, en la que se expone lo siguiente:

“El artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

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

De esta forma se incorporan unos nuevos contribuyentes al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a 1 de enero de 2016, en que todas las sociedades civiles tributaban bajo el régimen de atribución de rentas.

Al margen de la discusión doctrinal que pueda plantear esta cuestión, lo cierto es que en el tráfico jurídico existen sociedades civiles que actúan como tales frente a terceros y también frente a la Hacienda Pública, no siendo pocos los casos en que la jurisprudencia ha admitido esta realidad en los distintos ámbitos jurídicos. Cabe concluir, por tanto, que el artículo 7.1.a) de la LIS al configurar la figura del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades está aludiendo a esta realidad, haciendo abstracción de la dogmática doctrinal suscitada en torno a la personalidad jurídica de este tipo de entidades.

Cabe indicarse, por tanto, que, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, se admite la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil y con personalidad jurídica, por cuanto, de otra manera, no cabría hablar de “persona jurídica”. Por otra parte, la inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la necesidad de homogeneizar la tributación de todas las figuras jurídicas, cualquiera que sea la forma societaria elegida. Por ello resulta preciso determinar, en primer lugar, en qué casos se considera que la sociedad civil adquiere, desde el

punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y, en segundo lugar, establecer qué ha de entenderse por objeto mercantil.

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, a efectos meramente informativos, el informe, de fecha 21 de diciembre de 2015, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda, con la conformidad de la Abogacía General del Estado, en relación con la calificación jurídica de determinados sujetos de cara a su sujeción al Impuesto sobre Sociedades, señala que “en aquellos casos en que los partícipes, pese a la existencia de una auténtica *affectio societatis*, deciden configurar formalmente una comunidad de bienes, están dejando oculta frente a los terceros la propia existencia de la sociedad, al optar por el uso de una forma jurídica que carece de personalidad. Y si la existencia de la sociedad queda oculta, como antes se ha dicho, por más que los pactos societarios se encuentren a la vista, incluso constanding en escritura pública, el ente así constituido carecerá de personalidad jurídica.”. Asimismo añade más adelante que en “la STS de 5-febrero-1998 se decía que se había creado un fondo común de actividades y bienes, sustentados en una *affectio societatis*, y con una finalidad lucrativa, lo cual constituye, por no haberse plasmado con las formalidades que exige la ley, una verdadera asociación irregular a la que deberán aplicarse las normas que regulan la comunidad de bienes.”

Finalmente, el artículo 6 de la LIS dispone que:

“1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, 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, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X 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.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.”

Por otro lado, el artículo 2 del Decreto de 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado, dispone que “Al Notariado corresponde íntegra y plenamente el ejercicio de la fe pública, en cuantas relaciones de Derecho privado traten de establecerse o declararse sin contienda judicial.”. A estos efectos, el artículo 1 define el Notariado como aquel que “está integrado por todos los notarios de España, con idénticas funciones y los derechos y obligaciones que las leyes y reglamentos determinan.”

Asimismo, el artículo 42 del Reglamento mencionado establece lo siguiente:

“El Notario deberá residir en el lugar en que esté demarcada su Notaría.

Los Notarios deberán tener su despacho u oficina en el punto de su residencia, en condiciones adecuadas y decorosas para el ejercicio de su Ministerio, teniendo allí centralizada la documentación general y particular que se les confíe.

Se prohíbe a los Notarios tener más de un despacho u oficina en la población de residencia ni en otra de su distrito; no obstante, la Junta Directiva podrá autorizar algún despacho auxiliar en población distinta de aquella en que estuviere demarcada la Notaría, si lo aconsejan las necesidades del servicio. (...)

Para que un mismo local actúe más de un Notario se requerirá, inexcusablemente, autorización de Junta Directiva, que solo podrá concederla si se dan las condiciones necesarias para asegurar el respeto al principio de libre elección de Notario por el público, atendidas las circunstancias de la población y el número de Notarios existentes en la misma. En todo caso, no podrá concederse esta autorización en los distritos que cuenten con menos de cinco plazas de notarios. En los distritos que cuenten con más de cinco plazas de notarios, el número de notarías abiertas no podrá ser inferior a los dos tercios de las plazas demarcadas. (...)"

De conformidad con lo anterior, el ejercicio de la fe pública corresponde íntegra y plenamente a los notarios de España. Por tanto, las comunidades de bienes y sociedades civiles mencionadas en los datos de la consulta se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que dichos notarios tienen en común.

Por tanto, el ejercicio de las actividades atribuidas a las notarías corresponde a los notarios titulares de los mismos, que realizan unas funciones específicas de ejercicio de la fe pública, con dependencia del Ministerio de Justicia a través de la Dirección General de los Registros y del Notariado y cuya retribución está establecida en función del arancel notarial.

De acuerdo con lo anterior, el rendimiento correspondiente a la entidad consultante, notaría, actúe un notario o varios en régimen de unión de despacho, deberá ser objeto de imputación al notario o notarios titulares del mismo, por lo que, al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica titular de esta actividad, los rendimientos correspondientes a la notaría por su actividad propia en ningún caso tributarán por el Impuesto sobre Sociedades."

En definitiva, 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, 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.

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.