

VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho
Área de Derecho Financiero
Programa de Doctorado “Nuevas tendencias del Derecho Tributario”



TESIS DOCTORAL

LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Presentada por:

Dña. María Lalaguna Holzwarth

Dirigida por:

Prof. Dr. D. Carmelo Lozano Serrano

Valencia, 2015

ABREVIATURAS..... 7

INTRODUCCIÓN..... 11

PRIMERA PARTE

LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO

CAPÍTULO I. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL DERECHO PRIVADO

1. Planteamiento del tema y algunas consideraciones previas..... 25

2. En la búsqueda de un concepto de comunidad societaria..... 30

 2.1. Formulación legal de la comunidad de bienes: el artículo 392 del Código civil..... 30

 2.2. La tradicional distinción entre comunidad y sociedad. Criterios de diferenciación y su aplicabilidad a figuras fronterizas de naturaleza dudosa..... 38

 2.2.1. El origen..... 40

 2.2.2. La “*affectio societatis*”..... 47

 2.2.3. La finalidad perseguida por las partes..... 49

 2.2.4. La personalidad jurídica..... 58

 2.2.5. Alcance interpretativo de los criterios diferenciales según la postura del Tribunal Supremo: la sentencia de 17 julio de 2012..... 71

 2.3. Caracterización de la comunidad societaria..... 74

 2.3.1. Según la valoración del título que originó la situación de indivisión y la naturaleza *mortis causa* o *inter vivos* de la misma..... 75

 2.3.2. Según el examen del tipo o modo de explotación de los bienes puestos en común..... 80

 2.3.3. Según la incidencia de la voluntad de las partes en el desenvolvimiento de la situación y, particularmente, en relación con la denominada “*affectio societatis*”..... 83

3. Naturaleza jurídica y régimen aplicable a la comunidad societaria..... 86

 3.1. La postura de la doctrina científica: la “comunidad societaria” como sociedad irregular mercantil o sociedad civil..... 93

3.1.1. Supuesto de que la “C.B.” desarrolle actividades empresariales de carácter mercantil.	95
3.1.2. Supuesto de que la “C.B” desarrolle actividades de índole no mercantil, propiamente civiles.	100
3.2. La postura del Tribunal Supremo.	109

CAPÍTULO II. LA CONSIDERACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD SOCIETARIA

<i>1. Entidades colectivas sin personalidad jurídica en el marco de la subjetividad tributaria.</i>	117
1.1. Referencia a las principales posiciones doctrinales en la materia. ..	124
1.1.1. La categoría del «sujeto de derecho».	130
1.2. La posición del legislador tributario español ante las entidades colectivas desprovistas de personalidad jurídica.	138
1.2.1. El artículo 35.4 de la Ley General: eficacia, estructura, y alcance.	138
1.2.2. Especial referencia a la comunidad de bienes. Requisitos.	141
1.2.2.1. Relativa autonomía patrimonial y funcional.	142
1.2.2.2. Susceptibilidad de imposición.	147
1.2.2.3. Carencia de personalidad jurídica.	150
1.2.2.4. Recapitulación.	153
<i>2. La comunidad societaria en la relación jurídico-tributaria.</i>	156
2.1. La consideración de la comunidad societaria como obligado tributario.	156
2.1.1. La representación a efectos tributarios.	157
2.1.2. El domicilio fiscal.	161
2.2. Obligaciones tributarias materiales.	163
2.3. Obligaciones tributarias formales y obligaciones en el marco de la asistencia mutua.	173
2.4. Actuaciones de comprobación e investigación.	183
<i>3. Sucesores y responsables de las comunidades de bienes.</i>	185
3.1. La sucesión de las comunidades societarias.	185
3.2. Responsabilidad tributaria: en particular, el supuesto del art 42.1.b) LGT.	188
<i>4. Infracciones y sanciones tributarias.</i>	197
4.1. Sujetos infractores.	197
4.2. Responsables y sucesores de sanciones tributarias a la comunidad.	203

SEGUNDA PARTE

LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN LOS PRINCIPALES IMPUESTOS ESTATALES

CAPÍTULO III. LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

<i>1. Consideraciones previas.....</i>	<i>209</i>
<i>2. Antecedentes, evolución normativa y regulación actual.</i>	<i>212</i>
<i>3. El régimen especial de la sección 2ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.....</i>	<i>224</i>
3.1. <i>Ámbito subjetivo: Las comunidades de bienes como entidades sometidas al régimen de atribución de rentas.</i>	<i>224</i>
3.1.1. <i>El deslinde con otras figuras afines.....</i>	<i>229</i>
3.1.2. <i>Acreditación de la existencia de la comunidad societaria.....</i>	<i>230</i>
3.1.3. <i>Desarrollo de la actividad económica directamente por la comunidad.....</i>	<i>235</i>
3.2. <i>Tributación de las rentas obtenidas por la CB.</i>	<i>250</i>
3.2.1. <i>Calificación y naturaleza de las rentas.</i>	<i>250</i>
3.2.2. <i>Determinación de la renta atribuible.....</i>	<i>260</i>
3.2.2.1. <i>Reglas comunes de cálculo.</i>	<i>263</i>
3.2.2.2. <i>Rendimientos de capital y rendimientos de actividades económicas.....</i>	<i>267</i>
3.2.2.3. <i>Ganancias y pérdidas patrimoniales.....</i>	<i>276</i>
3.2.2.3.1. <i>Especial referencia a la constitución y disolución de la comunidad.....</i>	<i>277</i>
3.2.2.4. <i>Pagos a cuenta.....</i>	<i>302</i>
3.2.3. <i>Imputación temporal de la renta.....</i>	<i>304</i>
3.2.4. <i>Atribución de la renta a los comuneros.....</i>	<i>307</i>
3.3. <i>Obligaciones formales de la comunidad de bienes en el IRPF.</i>	<i>311</i>

CAPÍTULO IV. LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

<i>1. Evolución legislativa y regulación normativa actual.</i>	318
<i>2. Naturaleza, objeto y modalidades de gravamen.</i>	323
<i>3. El tratamiento de la comunidad societaria en las distintas modalidades del Impuesto.</i>	326
3.1. En la modalidad “Operaciones Societarias”.	326
3.1.1. El reconocimiento de la subjetividad pasiva de la comunidad: análisis del artículo 22 TRITPAJD.	329
3.1.1.1. La comunidad de bienes constituida por actos <i>inter vivos</i>	330
3.1.1.2. La comunidad de bienes constituida u originada por actos mortis causa.....	346
3.1.2. El hecho imponible.	351
3.1.2.1. Delimitación. Incidencia del IVA.	351
3.1.2.2. Operaciones societarias sujetas.	354
3.1.2.2.1. Operaciones que suponen un traspaso patrimonial de los comuneros a la comunidad.	357
3.1.2.2.2. Operaciones que suponen un traspaso patrimonial de la comunidad a los comuneros.	362
3.1.3. La base imponible de las principales operaciones sujetas.	369
3.1.3.1. En las operaciones de aportación a la comunidad.....	369
3.1.3.2. En las operaciones de disminución del fondo comunitario y disolución de la comunidad.....	376
3.1.4. La cuota tributaria.	378
3.2. En la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.....	379
3.2.1. La negación de la subjetividad pasiva de la comunidad societaria.	379
3.2.2. El hecho imponible.	383
3.2.2.1. Supuesto general: transmisiones “ <i>inter vivos</i> ” de toda clase de bienes y derechos.	383
3.2.2.2. Supuestos asimilados a las transmisiones patrimoniales: en particular, los excesos de adjudicación.	390
3.2.2.2.1. Los excesos de adjudicación declarados no sujetos a la modalidad TPO: requisitos.....	394
3.2.2.2.2. El tratamiento de los excesos de adjudicación en la disolución de comunidades societarias.	409
3.2.3. La cuota tributaria.	417
3.3. En la modalidad “Actos Jurídicos Documentados”.	418
3.3.1. El carácter residual de la modalidad “Documentos notariales” del gravamen AJD en la tributación de las comunidades societarias.	418

CAPÍTULO V. LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. Delimitación del objeto de estudio. Normativa reguladora y naturaleza del IVA.	425
2. El hecho imponible en Operaciones interiores.	429
2.1. Presupuesto subjetivo: requisitos a cumplir por la comunidad de bienes.	430
2.1.1. Condición de empresario o profesional.	430
2.1.1.1. En el ámbito comunitario: “actuación independiente” en términos de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.	430
2.1.1.2. En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.	433
2.1.1.2.1. Por la realización de actividades empresariales y profesionales.	433
2.1.1.2.2. Por expresa calificación legal.	441
A) Explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.	442
B) Urbanización de terrenos y promoción, construcción, o rehabilitación de edificaciones.	446
b.1) La comunidad de bienes y la ejecución del planeamiento urbanístico: especial referencia al sistema de compensación.	452
2.1.2. Actuación en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.	462
2.1.2.1. Ámbito de la actividad económica de la comunidad de bienes.	462
2.1.2.2. Presunción de ejercicio de una actividad empresarial o profesional.	465
2.1.2.3. Inicio de las actividades empresariales o profesionales.	467
2.2. Presupuesto material: Operaciones gravadas realizadas por comunidades de bienes.	471
2.2.1. Entregas de bienes: concepto y alcance. Supuesto general.	471
2.2.1.1. Supuestos particulares de entregas de bienes.	474
2.2.1.1.1. Aportaciones no dinerarias.	474
2.2.1.1.2. Adjudicaciones no dinerarias.	485
2.2.2. Prestaciones de servicios.	492
2.2.3. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes y prestaciones de servicios: los autoconsumos.	499
3. Supuestos de no sujeción: en particular, la transmisión de empresa. ..	502
4. La base imponible.	514
5. La subjetividad pasiva de la comunidad societaria en el IVA.	518
5.1. Repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido.	519

5.2. Recuperación del Impuesto: deducciones y devoluciones.....520
6. Las obligaciones formales de la comunidad societaria.534

CONCLUSIONES.....541

BIBLIOGRAFÍA.....581

ABREVIATURAS

ADC	Anuario de Derecho Civil
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AP	Audiencia Provincial
ap.	apartado
BOE	Boletín Oficial del Estado
C.B.	Comunidad de bienes
C.co.	Código de Comercio
C.c.	Código civil
CE	Constitución Española
cit.	Citada
CT	Crónica Tributaria
DA	Disposición Adicional
DGT	Dirección General de Tributos
DGRN	Dirección General de los Registros y Notariado
DOCE	Diario Oficial de la Comunidad Europea
DT	Disposición Transitoria
EP	Establecimiento Permanente
HPE	Revista de Hacienda Pública Española
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IGIC	Impuesto General Indirecto de Canarias
IGRPF	Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas
IAJD	Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados
IOS	Impuesto sobre Operaciones Societarias
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
ITPO	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	Jurisprudencia Tributaria
JUR	Referencia de la base de datos Westlaw (Aranzadi)
LAIE	Ley de Agrupaciones de Interés Económico
LGT	Ley General Tributaria
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LO	Ley Orgánica
LRST	Ley de Reforma del Sistema Tributario
LSA	Ley de Sociedades Anónimas
LSP	Ley de Sociedades Profesionales
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada
Núm.	Numero
p./ pp.	Página/ páginas
QF	Quincena Fiscal
RAP	Revista de Administración Pública
RCDI	Revista Crítica de Derecho Inmobiliario
RD	Real Decreto
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RD-Leg	Real Decreto Legislativo
RDM	Revista de Derecho Mercantil
RDP	Revista de Derecho Privado
RDS	Revista de Derecho de Sociedades
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REE	Revista de Estudios Empresariales
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
RGGI	Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria
RGLJ	Revista General de Legislación y Jurisprudencia
RGU	Reglamento de Gestión Urbanística
Res.	Resolución
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RITPAJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
RTT	Revista Técnica Tributaria
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
S./ SS.	Sentencia/ sentencias
ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TF	Tribuna Fiscal
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TR	Texto Refundido
TRLHL	Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TRLSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital
TRLITPAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
<i>Vid.</i>	Véase

INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene por objeto el análisis del tratamiento tributario de la llamada *comunidad societaria*, una figura jurídica que responde a múltiples denominaciones como “comunidad de empresa”, “empresa en comunidad de bienes” e incluso a las siglas “C.B”, y mediante la cual se pretende llevar a cabo una actividad económica (civil o mercantil) bajo el ropaje formal de una comunidad de bienes. Estas entidades se presentan como una alternativa más en la elección de la forma de organización jurídica para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. El recurso a las mismas es frecuente en el ámbito de las pymes (pequeñas y medianas empresas), normalmente entre parientes próximos o personas unidas por una relación de confianza que ponen en común medios materiales y humanos con el fin de realizar una actividad económica con un claro afán de lucro.

La presencia de las comunidades societarias en el tráfico jurídico y empresarial se remonta décadas atrás, advirtiéndose una creciente utilización de estas fórmulas asociativas por razones fundamentalmente de ahorro fiscal. Desde la implantación de la reforma tributaria de 1977, el distinto gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) de las rentas procedentes del desarrollo de una actividad económica, se convierte en un factor decisivo en la elección de la comunidad de bienes como forma de gestión empresarial cuando, al margen de otras consideraciones, los beneficios empresariales estuviesen sujetos a un tipo de gravamen, según la escala del IRPF, inferior al tipo general del IS. Consecuencia de tal elección es que la comunidad de bienes no tributa en ningún caso por sus beneficios – a diferencia de las sociedades con personalidad jurídica-, sino que sus miembros se imputan directamente los resultados que se gravan en su propio impuesto personal sobre la renta. Sólo en el caso de que la cifra de facturación fuese elevada y la aplicación del IRPF conllevara una mayor presión fiscal con respecto a la derivada del IS, el régimen fiscal podría incentivar la utilización de una forma societaria.

Asimismo, la búsqueda de simplicidad en la organización y gestión empresarial fue decisiva para la huida de las empresas de reducida

dimensión y carácter personalista hacia el régimen de las comunidades de bienes, el cual permitía que actuasen a efectos fiscales como un sujeto único en el tráfico económico, pero sin verse sometidas al cumplimiento del conjunto de obligaciones formales y registrales que introdujo la reforma de la normativa mercantil y especialmente de la sociedad anónima (así, por ejemplo, la inscripción en el Registro Mercantil o la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio) para las sociedades mercantiles. De hecho, la mayoría de las comunidades societarias no suelen cumplir con las obligaciones contables del comerciante —*cf.* art. 25 y ss. del C.co.—, limitándose a la llevanza de los libros-registro de carácter fiscal y al cumplimiento de otras obligaciones formales impuestas por la normativa tributaria.

Hemos de admitir que si bien las comunidades societarias son una realidad plenamente reconocida en la actualidad, sus perfiles y naturaleza jurídica son discutidos tanto jurisprudencial como doctrinalmente, pues estas entidades carecen de definición legal y regulación específica en el Ordenamiento Jurídico. Por lo común, se definen como entidades carentes de personalidad jurídica, en cuanto comunidades de bienes que son, pero más allá de la simple puesta en común de bienes o derechos que implica esta institución jurídica regulada en el art. 392 y siguientes del Código civil, se dedican a la realización de alguna actividad con fin de lucro, dotándose a tales efectos de una cierta organización. Sus miembros, normalmente titulares proindiviso de los elementos que se comparten y sirven de sustrato material para la obtención de rendimientos a través de la actuación unitaria de la comunidad, suelen formalizar la constitución de la comunidad societaria a través de un contrato privado en el que reflejan su voluntad en este sentido, las aportaciones que realizan o se comprometen a realizar, el porcentaje de participación de cada uno en los resultados de la actividad, y otros aspectos organizativos (*vgr.* sistema de administración y representación). En ocasiones, los interesados comparecen ante notario y en la misma escritura pública que documenta la adquisición de un bien, se refleja que, a efectos puramente fiscales, dichas personas forman entre sí una comunidad de bienes en donde se integra y afecta el bien adquirido. Asimismo, es habitual el supuesto de una comunidad societaria con origen en una situación preexistente, como es la comunidad hereditaria que se

constituye a partir de la muerte del empresario, acordándose entre los herederos la continuación con la actividad que desarrollaba el causante en régimen de comunidad.

Pese a la mencionada falta de previsión de un régimen legal para estas comunidades de bienes con vida societaria, su presencia en la realidad jurídico-económica se ha visto reforzada desde el ámbito del Derecho Público debido a la constante intervención del legislador, incrementando sus propias obligaciones al margen de los comuneros y reconociendo su capacidad en determinados campos (*vgr.* fiscal, laboral, de la Seguridad Social, etc.), en un proceso que algunos autores han definido como de individualización o “personificación” de la comunidad de bienes. Precisamente por ello, el estudio del concepto y tratamiento de las comunidades societarias en el ámbito del Derecho Tributario presenta sin duda un interés más que suficiente para ser objeto de un análisis detallado. Tras la aproximación de carácter general realizada en líneas anteriores, expondremos a continuación los principales motivos que han provocado el interés por el trabajo a realizar.

Un repaso a la literatura jurídica sobre cualquier aspecto relacionado con las comunidades societarias basta para advertir que la doctrina científica se refiere a ellas calificándolas de figuras peculiares, atípicas, híbridas, etc. El hecho de que la comunidad de bienes se defina en el Código civil (art. 392) como una mera situación de cotitularidad sobre unos bienes o derechos permite afirmar la existencia de un concepto amplio de comunidad bajo el cual son subsumibles ciertas figuras heterogéneas caracterizadas por la existencia de un patrimonio común. Ocurre sin embargo, que en el caso de la comunidad societaria, al sustrato patrimonial se superpone un cierto entramado contractual que responde a un esquema similar al de la sociedad pero sin alcanzar la plenitud organizativa que la dotaría de personalidad jurídica.

Si nos trasladamos al campo del Derecho Tributario es posible apreciar como la comunidad de bienes, también aquí, carece de un tratamiento ordenado y sistemático. Por un lado, la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), norma básica en un Ordenamiento que dispone de sus propias fuentes normativas (art. 7), cita esta figura de soslayo en su art. 35.4,

desentendiéndose del problema de ofrecer una definición jurídica precisa, refiriéndose únicamente en su articulado, pero forma deshilvanada, a aspectos concretos de su régimen jurídico-tributario, lo cual no es de extrañar tratándose de una norma general, pues es lógico que no entre a definir más que aquellos conceptos específicos de su rama, pero no todas las instituciones relacionadas con su aplicación. Por otro lado, se advierte que aunque algunos textos legales sí que contemplan específicas previsiones con respecto a tributos concretos, tal y como se podrá comprobar a lo largo del presente trabajo, la comunidad societaria, como ente diferenciado de otros tipos de organizaciones productivas, no está homogéneamente tratada ni siquiera en el ámbito fiscal.

Así, la principal razón que apoya la elección de las comunidades societarias como tema central de estudio, parte del hecho de la configuración actual del régimen fiscal de éstas, propio e independiente en cada impuesto. Desde esta perspectiva resulta interesante averiguar de qué manera el Ordenamiento tributario acoge esta figura y solventa los problemas que derivan de su especial naturaleza. Ciertamente, nos encontramos ante una profusión de normas repartidas por todo el Ordenamiento Jurídico, producto de la intervención del legislador en las distintas ramas en función de los intereses que pretenda tutelar y de la concepción que acoja sobre la figura a la que nos venimos refiriendo. Pero como se podrá comprobar, el legislador fiscal suele reaccionar con rapidez ante los problemas que pueden poner en peligro los intereses de la Hacienda Pública; así por ejemplo, el hecho de que las comunidades societarias no sean objeto de inscripción en el Registro Mercantil no afecta de igual modo si el acreedor de una deuda de la comunidad es un particular; o si se trata de un tercero privilegiado como es el fisco, que cuenta con su propio Registro fiscal en el que constan, entre otras referencias, la composición de estas entidades y los bienes que se afectan al desarrollo de la actividad, datos con trascendencia tributaria que precisamente el art. 95.1 LGT proclama su carácter reservado, con expresa prohibición de que puedan ser cedidos o comunicados a terceros salvo excepciones legalmente previstas.

Al motivo anterior se une la relevancia de las proyectadas reformas legislativas no sólo en el ámbito tributario sino también en el mercantil. Por un lado, la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se

modifican la Ley del IRPF, el texto refundido de la LIRNR, y otras normas tributarias; y asimismo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, reaviva toda la polémica sobre el gravamen de las sociedades civiles y comunidades societarias en el ámbito de la imposición directa sobre la renta. Desde una perspectiva jurídico-económica, también el Derecho Mercantil ha tomado conciencia en los últimos años sobre la realidad de las comunidades societarias como operadores del mercado y ello se advierte en la regulación expresa de la figura en el nuevo Código Mercantil (actualmente en fase de anteproyecto de Ley). En este sentido, una somera lectura de la Exposición de Motivos es suficiente para advertir los cambios que plantea, a los que el Derecho tributario no puede dar la espalda; así por ejemplo, reconoce que “la figura central del empresario no es la única protagonista entre los operadores del mercado sujetos al Código, concepto que también abarca a los profesionales que ejercen actividades intelectuales, sean científicas, liberales o artísticas, cuyos bienes o servicios destinen al mercado; a las personas jurídicas que, cualquiera sea su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en el Código, e incluso a los entes sin personalidad jurídica por medio de los cuales se realicen”.

Al margen de la realidad normativa, también la importancia cuantitativa de este tipo de entidades en el mercado pone de manifiesto la actualidad del tema escogido pues, contrariamente a lo que pudiera pensarse, en los últimos años –caracterizados por un entorno de inestabilidad económica y alto índice de desempleo– la iniciativa de creación de empresas con forma de comunidad societaria no se ha visto disminuida. Así lo confirman los datos del Instituto Nacional de Estadística (INE), según los cuales, en España en 2015 han optado por la forma jurídica de comunidad de bienes 116.045 empresas¹. Probablemente, el ahorro en los costes de constitución (principalmente, gastos de notaría y Registro Mercantil) y mantenimiento de la empresa (*vgr.* gastos de asesoría) frente a las sociedades mercantiles, siguen siendo factores que propician la elección por los emprendedores de esta forma jurídica para el desarrollo de su actividad económica.

A partir de esta realidad, el trabajo no pretende ser un estudio exhaustivo de la incidencia de todo el sistema tributario vigente en la figura objeto de

¹ Según datos publicados por el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a fecha 31 de julio de 2015.

estudio. Más bien, partiendo de la posibilidad contemplada en el artículo 35.4 LGT, pretende analizar de qué modo el legislador tributario ha catalogado jurídicamente esta entidad, delimitando aquellos rasgos que la distinguen frente a otro tipo de estructuras similares de concurrente actividad económica y qué tratamiento ha conferido a la misma, reflexionando sobre los aspectos que se presentan problemáticos o singulares en relación con la normativa reguladora de los principales impuestos que inciden, de una u otra manera, en el desenvolvimiento de esta figura en el tráfico jurídico y económico.

A estos efectos, la premisa de que parte el estudio es el artículo 35.4 LGT, que menciona la comunidad de bienes en un contexto de fórmulas o situaciones jurídicas heterogéneas que tienen como nexo común la falta de personalidad jurídica. La simple referencia sin más a la comunidad de bienes, instituto perteneciente a otra rama del Derecho, lleva a plantearse qué clase de comunidad de bienes toma en consideración el legislador tributario; se trata, en definitiva, de determinar si la norma fiscal ha querido adoptar, íntegramente o con algunas modificaciones, las características jurídicas de la institución que regula el Código civil, o por el contrario, ha querido referirse a una situación de hecho considerada en su contenido económico, esto es, una comunidad especial de perfiles propios regulada por el Derecho tributario.

En cualquier caso, no debemos olvidar que los entes a los que la correspondiente Ley fiscal puede atribuir personalidad jurídico-tributaria derivan de realidades funcionales, muchas de ellas ya reconocidas por el Derecho Civil o Mercantil. Desde esta perspectiva, las comunidades societarias no son desconocidas para el Derecho Privado, actúan en el tráfico jurídico y precisamente por ello demuestran una capacidad contributiva; aunque no han sido reguladas expresamente, la doctrina y la jurisprudencia se han preocupado por ellas ante la necesidad de determinar un régimen jurídico que regule su presencia en el tráfico económico. Por esta razón, creemos que el Derecho Tributario aunque sea pionero respecto de otras ramas en regular nuevas realidades económicas, no debiera ser ajeno a las consideraciones a que han dado lugar estas entidades en el ámbito jurídico en el que nacen y se desenvuelven. Las soluciones en el ámbito civil-mercantil para estas comunidades societarias pueden ayudar a determinar si

el tratamiento tributario es el más acorde con la naturaleza jurídica de la figura en cuestión.

En coherencia con el planteamiento expuesto, el contenido de la obra se divide en dos partes. La Primera parte, integrada por dos capítulos, tiene por objeto general la delimitación conceptual de la comunidad societaria en el Ordenamiento Jurídico. El Capítulo I versa sobre su configuración jurídica en el Derecho Privado. Obviamente, la figura cuyo análisis pretendemos implica *ab initio* dejar al margen de nuestro estudio, las comunidades especiales mencionadas en el Código civil, como la comunidad hereditaria, comunidad de la propiedad horizontal, incluso la sociedad de gananciales y demás tipos de comunidad que nuestro Derecho reconoce. Ahora bien, partiendo del estudio de la noción legal de comunidad de bienes, regulada en los arts. 392 y siguientes del C.c., se analizan en profundidad los criterios que tradicionalmente han servido para caracterizar esta figura, por contraposición a la sociedad, así como su posible aplicabilidad a los supuestos de calificación dudosa. Este planteamiento servirá de hilo conductor para un mejor entendimiento de la configuración y caracteres de este tipo de comunidades y una conclusión sobre su naturaleza jurídica. En el desarrollo argumental nos detendremos en una serie de conceptos generales que surgirán en el resto de capítulos, especialmente relevantes a la hora de facilitar la comprensión del desarrollo del trabajo, entre los que se pueden citar: personalidad jurídica, sociedad irregular, objeto civil/mercantil, etc. Tras un recorrido por las aportaciones doctrinales y líneas jurisprudenciales más relevantes, finalmente analizaremos el régimen jurídico aplicable a estas entidades.

El Capítulo II está dedicado a la consideración de la comunidad societaria desde la perspectiva del Derecho Fiscal. El punto de partida es la construcción jurídica sobre la subjetividad tributaria de las entidades sin personalidad jurídica, dentro de las cuales la comunidad constituye una especie. El estudio de dicha elaboración doctrinal nos proporcionará un marco conceptual en el que subsumir el sentido del artículo 35.4 de la LGT, cuya exégesis resulta imprescindible por constituir el sustrato legal de la calificación de la comunidad societaria como sujeto de Derecho. Tras un análisis en profundidad de los presupuestos que configuran la subjetividad

pasiva de la comunidad, se analizarán las principales cuestiones que plantea su presencia en la relación jurídico-tributaria.

La Segunda parte de la obra está dedicada al examen de la comunidad societaria en las distintas figuras impositivas del ordenamiento, a los problemas que plantea y a su posible solución. Dado que nos enfrentamos ante una variopinta regulación en este terreno, producto de la habilitación conferida por el artículo 35.4 LGT, abordaremos únicamente los impuestos que consideramos más relevantes en relación con cualquier decisión sobre la constitución, vigencia y extinción de la comunidad societaria.

Partimos de una idea básica, y es que en el tratamiento de los correspondientes tributos, el legislador puede reaccionar de dos formas, bien considerando estas entidades de manera particular a la hora de configurar el elemento subjetivo de los correspondientes hechos imposables y calificándolas expresamente como sujetos pasivos de aquéllos; bien desconociendo la “personalidad jurídico-tributaria” de la entidad como sujeto autónomo en las actividades y operaciones que realice, y atribuyendo a sus miembros –personas físicas o jurídicas–, las rentas, capital, etc.

Este esquema es el que subyace en la elección de los impuestos que afectan a una empresa en régimen de comunidad y que son objeto de estudio en esta parte del trabajo. En el ámbito de la imposición directa, nos centramos en la tributación del objeto imponible renta obtenida por la comunidad societaria en sede del IRPF, a través del régimen de atribución de rentas, por cuanto que supone la adopción de la segunda posibilidad de las dos indicadas anteriormente. A esta labor se dedica el Capítulo III de la obra. El interés del estudio de este impuesto se justifica por sí mismo, ya que ocupa un lugar preferente dentro del Ordenamiento jurídico-tributario. Es preciso señalar que pese a que la comunidad de bienes forma parte de un grupo de entes de naturaleza heterogénea sometidos al régimen de atribución, la propia finalidad del presente estudio excluye la consideración de cualesquiera otras instituciones, como pueden ser las herencias yacentes o las entidades extranjeras a las que se extiende el ámbito subjetivo de aplicación del mencionado régimen. Al hilo de la exposición no sólo se analizará el tratamiento de las rentas obtenidas en el desarrollo de la actividad económica de la comunidad, sino también aquellas operaciones

con trascendencia en este impuesto, incidiendo en los cambios que ha experimentado la regulación de esta materia, por la vía de la aprobación de las mencionadas Leyes 26/2014 y 27/2014, de 27 de noviembre.

El estudio continúa con el análisis de dos figuras del sistema impositivo, complementarias entre sí, que resultan de ineludible referencia en el ámbito de la imposición indirecta estatal; se trata del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en cuyo seno las comunidades societarias se configuran como auténticos sujetos pasivos. La regulación de ambos impuestos constituye una clara manifestación del acogimiento por el legislador tributario de la solución contraria a la prevista en el ámbito de la imposición directa sobre la renta, cuando razones de política fiscal y de cumplimiento de los principios constitucionales tributarios así lo aconsejan. A ello se dedicarán los Capítulos IV y V.

Una vez señalado el contenido de la obra, debe precisarse que el presente trabajo toma el dato normativo como punto de partida para el análisis y la valoración del tratamiento fiscal de la comunidad societaria. El estudio de la regulación tributaria de la figura a través de las fuentes propias de la ciencia jurídica será lo que permita una formulación conceptual de la misma en el subordenamiento tributario. Desde esta perspectiva metodológica, el trabajo se asienta en la utilización de un análisis inductivo, mediante el cual se trata de averiguar si la comunidad societaria como estructura jurídica admitida por el Derecho fiscal tiene perfiles propios o puede reconducirse a alguna de las principales categorías dogmáticas conocidas por el Derecho común, en concreto, la de una auténtica sociedad.

Tras ello, y a partir de la confrontación de la figura que cabe inducir de su tratamiento tributario con sus esquemas conceptuales y categorías que la definen en el ámbito jurídico-privado, se pretende extraer, en la medida en que sea posible, los aspectos comunes que sean susceptibles de ser utilizados a favor de una mayor integración entre los dos sectores del ordenamiento jurídico.

En función de ese contraste y de las conclusiones que se extraen del mismo, el análisis de los principales impuestos que recaen sobre la comunidad societaria a la luz de la conclusión alcanzada previamente,

justificará, en su caso, la oportuna modificación legislativa en el régimen impositivo actual de las comunidades societarias.

En consecuencia, el estudio se ha realizado con apoyo en las principales fuentes del campo jurídico. Partiendo –como se ha dicho- del Derecho positivo, interpretado a la luz de los criterios recogidos por el art. 3.1 C.c., precepto al que se remite el art. 12 LGT. La interpretación del contenido y alcance de las disposiciones tributarias, se ha llevado a cabo mediante un proceso de integración de sus correspondientes textos normativos, teniendo en cuenta los términos empleados por las propias normas, así como su finalidad y su conexión con la realidad del momento actual en el que deben ser aplicadas, sin olvidar las eventuales referencias a los antecedentes históricos y legislativos de aquéllas cuando sea preciso para una mejor comprensión de la regulación vigente de las comunidades societarias.

El análisis del dato normativo se apoya también en la jurisprudencia, esencialmente del Tribunal Supremo y Tribunales Superiores de Justicia, así como en múltiples pronunciamientos administrativos recaídos sobre la materia. Se comprobará que nuestra atención se ha centrado especialmente en la tarea interpretativa de la Dirección General de Tributos y las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, en la medida en que muchos de los aspectos problemáticos analizados no suelen llegar a conocimiento de los tribunales. La intensidad de la doctrina administrativa contemplada se hace especialmente patente en la Segunda parte de la obra, por razón de la vertiente eminentemente aplicativa de la materia estudiada.

Especial relevancia, sobre todo para la aprehensión de las categorías y los esquemas dogmáticos con que el ordenamiento privado ha abordado la figura, adquieren también las fuentes bibliográficas, centrando nuestra atención, por un lado, en aquellas obras generales que, en mayor o menor medida, se ocupan de la subjetividad de los entes sin personalidad y su posición tanto en el Derecho Privado como en el Derecho Tributario; por otro lado, en los estudios doctrinales que tratan específicamente sobre las comunidades societarias, elaborados en el ámbito de las diversas disciplinas jurídicas implicadas y que ayudan a ofrecer una visión integral de estas entidades.

Finalmente, cabe señalar que la última parte del trabajo muestra las principales conclusiones alcanzadas a lo largo del mismo, caracterizadas por su finalidad recapituladora y valorativa del contenido expuesto, recogiendo una posible propuesta de modificación del tratamiento legal de las comunidades societarias en el ámbito de la imposición directa.

PRIMERA PARTE

**LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL
ORDENAMIENTO JURÍDICO**

CAPÍTULO I. LA CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL DERECHO PRIVADO.

1. Planteamiento del tema y algunas consideraciones previas.

Con la expresión “comunidad societaria”, “comunidad de empresa” o “C.B.”, nos referimos a una figura mediante la cual varios sujetos ejercen en común una actividad económica, mas sin adoptar formalmente uno de los tipos societarios mercantiles legamente previstos, que requieren unas formas específicas. La doctrina científica, hace más de dos décadas, alertaba sobre la existencia y proliferación de este tipo de entidades que van más allá de la puesta en común de bienes, dedicándose a una actividad con fin de lucro y dotándose para ello de cierto esquema organizativo; en la mayoría de los casos, nacidas voluntariamente y no surgidas de ninguna situación de indivisión forzosa; de carácter “cerrado” y que intervienen en el tráfico mercantil desarrollando una actividad empresarial².

Señalaba el profesor GIRÓN TENA³, a propósito del ejercicio del comercio por agrupaciones no regladas en el Código de comercio, entre las que se halla la “comunidad societaria” que menciona el Tribunal Supremo

² SÁENZ DE SANTA MARÍA VIERNA, A., “C.B.: Una nueva sigla en el tráfico jurídico”, *RDM*, 1990, pp. 425-426. Entiende LÓPEZ DE TEJADA, F., “Responsabilidad de socios y administradores. Estado actual de la cuestión, utilización de nuevas figuras asociativas”, *REE*, núm. 83, 1993, p. 81, que este fenómeno se debe a la búsqueda por el empresario “persona física” de soluciones “societarias”, simples y sencillas. Surge la “comunidad de bienes” o “CB” por la constatación de que nuestro derecho tolera como lícita, no sólo la comunidad de bienes clásica (la de situaciones y patrimonios estáticos) sino también la comunidad de actividades dinámicas, incluyendo las actividades empresariales. Si además las diversas administraciones fiscales del Estado, en su ánimo de facilitar las cosas cuando se trata de incrementar sus facultades “censales” o recaudatorias, aceptan como aceptaron desde un primer momento considerar sujetos pasivos impositivos (en general) y atribuir un número de licencia fiscal a estas figuras, para permitir luego que fueran sujetos del Impuesto sobre el Valor Añadido (incluso en el régimen de equivalencia), y luego del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta, y si acabaron luego con normas como la Orden estatal de 27 de julio de 1989 (y disposiciones similares en otros ámbitos) que dieron a estas CBs status de “empresario” a efectos de seguridad social y derecho del trabajo, no nos extraña que la tentación “estuviera servida” y que muchos negocios pequeños, que anteriormente giraban a nombre de personas físicas determinadas, pasaran a hacerlo a nombre de una CB como si de una sociedad “sencilla” se tratara.

³ GIRÓN TENA, J., “Sociedades civiles y sociedades mercantiles: distinción y relaciones en Derecho español”, *RDM*, núm. 10, p. 40 y 51.

en la sentencia de 16 de abril de 1942, que la posibilidad se debe a que el Código aquí tampoco tuvo ningún criterio y desconoció que pudiese haber problema en la materia de conexión entre el ejercicio del comercio y la figura asociativa. A su juicio, “en el Código de comercio hay una idea central sana y correcta: está en la mente del legislador esta relación entre los criterios de forma y objeto. Lo que ocurre es que creyó que objeto y forma mercantiles estaban de suyo ligados y, por esta razón, no se preocupó especialmente de asegurar el ligamen. El Código no tuvo en cuenta todas las consecuencias de la dualidad de compartimentos –el Código civil y Código de comercio– en que el Derecho iba a encerrarse. Se piensa equivocadamente, que la asociación para fines económicos es específicamente mercantil y que la idea de actividad comercial va implícita en las figuras de sociedades regladas tradicionalmente en los textos mercantiles. Por eso, en los textos hay una cierta despreocupación, como si bastara a la técnica jurídica la idea de que todo el mundo sabe aproximadamente lo que son sociedades mercantiles”.

En su día muchas supuestas “comunidades de bienes” se constituyeron no sólo para desarrollar pequeños negocios y actividades dentro del sector agrario⁴, sino también para el ejercicio de actividades profesionales liberales (caso de médicos, arquitectos, abogados, economistas, etc.), a partir de unas bases contractuales y un patrimonio común; hecho propiciado por la inexistencia de un tipo societario propio para este tipo de actividades y una cierta desconfianza en los Colegios Profesionales ante el ejercicio colectivo de ciertas profesiones liberales (especialmente acusado en el caso de las profesiones jurídicas y la auditoría de cuentas), pues se pensaba que la forma de sociedad podía perjudicar el buen desempeño de las mismas⁵. En la actualidad, como es sabido, las asociaciones de personas para ejercer conjuntamente alguna de estas actividades cuentan con un tipo societario

⁴ Según PRIMITIVO BORJABAD, G., “La comunidad de bienes y la sociedad civil como modelos de empresarios”, *Anuario de la Fundación Ciudad de Lleida*, núm. 19, 2008, p. 36: “la búsqueda de un procedimiento sencillo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y especialmente las relacionadas con el Impuesto del Valor Añadido (IVA), dieron lugar en España y muy especialmente en el sector agrario a la utilización masiva de las Comunidades de Bienes y de las Sociedades Civiles, que prácticamente habían quedado en desuso. No eran ni son hoy empresarios importantes en cuanto al volumen de su actividad económica, pero ocupan un espacio en la pequeña empresa”.

⁵ GARROTE FERNÁNDEZ-DÍEZ, I., *Contratos sobre la Comunidad de Bienes y Figuras Afines. Doctrina y Jurisprudencia*, Thomson Aranzadi, 2006, p. 154.

específico, el de las “sociedades profesionales”, cuyo régimen jurídico se encuentra en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, por lo que no existe ya restricción alguna a la creación de una sociedad para ejercer una actividad profesional.

No podemos, por tanto, negar la existencia de una clara diversidad de figuras operantes en el tráfico económico al margen de las sociedades mercantiles, como pueden ser las sociedades civiles –propriadamente dichas o las denominadas irregulares-, sociedades civiles con objeto mercantil, o las pretendidas comunidades de bienes que no sólo ostentan en régimen de proindivisión determinados bienes, sino que llevan a cabo una actividad empresarial. La cuestión es que en la sedicente comunidad de empresa se dan, por definición, los elementos comúnmente considerados típicos de la sociedad, esto es, una actividad económica ejercida en común, un fondo patrimonial instrumental respecto a la misma y la división de las ganancias y pérdidas⁶, tienen incluso una denominación “social” propia que la identifica (p. ej. el nombre de una persona física seguido de las siglas C.B.), pero pretenden actuar en el tráfico como un patrimonio disgregado cuya titularidad pertenece a todos los partícipes en la modalidad de comunidad por cuotas. Se pretende con ello evitar la presencia de una persona jurídica a la que imputar la titularidad de los bienes utilizados para el fin común, y, en lógica consecuencia, la responsabilidad social⁷.

Ante la presencia en la realidad social de estas comunidades de bienes, operantes en el tráfico económico con independencia de los miembros que las integran, el Derecho Tributario reacciona considerándolas obligados tributarios en las leyes en que así se establezca. Sin entrar en el alcance del artículo 35.4 de la LGT, cuestión de la que nos ocuparemos más adelante, sí debemos realizar una observación previa que justifica el estudio separado de estas entidades al margen de otros entes subsumibles en el precepto.

La comunidad de bienes se menciona en el contexto de un grupo heterogéneo de situaciones jurídicas de cotitularidad que constituyen patrimonios separados, afectos o no a una actividad económica común, que

⁶ DE LOS RÍOS SÁNCHEZ, J. M., *Comunidad de bienes y empresa. Un replanteamiento de las relaciones entre comunidad y sociedad*, McGraw-Hill, 1997, p. 173.

⁷ GARROTE, *op. cit.*, p. 153.

pertencen a una pluralidad de personas físicas o jurídicas y se caracterizan por la falta de personalidad jurídica⁸. Sin ánimo de exhaustividad, el art. 35.4 LGT cita a las comunidades de bienes, las herencias yacentes y otras entidades que constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición. Ante la ambigüedad del precepto, pueden surgir problemas a la hora de delimitar el tipo de “entes” integrados en el mismo; la variedad de posibles supuestos es prácticamente ilimitada, complicándose la tarea por el desarrollo de las relaciones económicas internacionales. Precisamente el hecho de que el precepto recoja, como si se tratase de una categoría única, figuras que en realidad son heterogéneas ha sido objeto de crítica, al considerar que el enfoque correcto no consiste en preguntarse cómo es posible que determinadas entidades sin personalidad pueden ser consideradas sujetos pasivos, sino que hay que indagar primero de qué entidades se trata⁹.

Si nos centramos en la comunidad de bienes en particular, nos encontramos ante un concepto amplio que puede dar cabida a múltiples situaciones, que van desde la simple copropiedad de un bien o derecho hasta las comunidades más complejas, ya sea para un mayor aprovechamiento de la cosa común o para la obtención de ganancias mediante su explotación. La simple alusión a la comunidad de bienes en la norma fiscal nos lleva a plantearnos cuál es la naturaleza singular de la figura que toma en consideración el legislador tributario; en definitiva, ¿estamos ante una verdadera “comunidad de bienes”, que mantiene algunas características de la institución que regula el Código civil pero ha evolucionado? o, por el contrario, ¿es una comunidad especial de perfiles propios regulada por el Derecho tributario? A grandes rasgos existen dos opciones: la primera, entender que cuando el legislador fiscal habla de comunidades de bienes

⁸ Precisamente a ellos se refiere GIARDINA, E., “La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. XXI, 1962, pp. 294-295, señalando que “es fácil observar que las combinaciones de personas o de bienes consideradas unitariamente desde el punto de vista subjetivo por las mencionadas normas, no presentan caracteres homogéneos; en realidad, se trata de entes que manifiestan estructuras profundamente diferentes y que son regulados de forma muy diversa en sus relaciones jurídicas”.

⁹ FALCON Y TELLA, R., “La responsabilidad de los copartícipes de las entidades sin personalidad (Una aproximación a la modificación del art. 39 Ley General Tributaria)”, *Impuestos*, núm. 7, 1985, pp. 42-43.

utiliza la expresión en sentido restringido o estricto, es decir, refiriéndose exclusivamente a un tipo de comunidad de bienes; y la segunda, entender que para aquél la comunidad de bienes tiene un sentido amplio.

A partir de la observación que antecede, consideramos preciso ante todo delimitar los contornos de la figura objeto de nuestro estudio, pues sólo en ese momento estaremos en condiciones de adentrarnos en el análisis de los aspectos tributarios del régimen aplicable a la comunidad societaria en cada tributo, conforme a la posibilidad ofrecida por el legislador. Así pues, con el propósito de ubicar esta figura en el ámbito jurídico, como estructura carente de definición específica, se hace preciso acudir a otras ramas del ordenamiento jurídico para la delimitación y precisión del concepto. No podía ser de otra manera teniendo en cuenta que la Ley fiscal se refiere en su articulado a determinados institutos –*vgr.* comunidad de bienes, personalidad jurídica, etc.–, que han sido acuñados en sede de Derecho civil, y, en su caso, del mercantil.

Nuestro propósito a lo largo de este capítulo será establecer los límites del concepto al que nos vamos a referir en este trabajo, señalando para ello sus principales caracteres, y asimismo, las pautas que nos puedan servir de ayuda a la hora de distinguir esta figura jurídica de otras afines con las que puede prestarse a confusión, no sin advertir previamente que, dado el objeto y ámbito del presente estudio, no podremos tratar éstas con la profundidad que las mismas requerirían. Partiendo de la definición de la comunidad de bienes *stricto sensu*, es decir, la comunidad de bienes regulada en los artículos 392 y siguientes del Código civil¹⁰, realizaremos un breve recorrido por las aportaciones doctrinales y líneas jurisprudenciales más relevantes respecto al deslinde entre comunidad y sociedad. Ciertamente es que la literatura jurídica sobre esta diferenciación es abundantísima y, precisamente por ello, aunque podría parecer que detenernos en la tradicional discusión sobre esta cuestión nada aporta al objeto de nuestro estudio, creo que es obligada la

¹⁰ Ello implicará dejar al margen de nuestro estudio otros casos especiales de comunidad a los que se refiere también el Código civil, como por ejemplo, la sociedad legal de gananciales (arts. 1.344 a 1.410), la propiedad horizontal (art. 396), la comunidad hereditaria (*cf.* arts. 1.061 y ss, en cuanto a la partición de la herencia, pues carece el ordenamiento jurídico de una regulación específica para esta institución) o la comunidad surgida por conmixión (arts. 381 y 382).

referencia a la misma por cuanto veremos que determinados criterios diferenciales asentados en la dogmática operan, no con pocas dificultades, cuando se trata de situaciones de perfiles difusos, como es el caso de la comunidad societaria. Una vez hayamos ahondado en su naturaleza jurídica, analizaremos el régimen jurídico aplicable a estas entidades, para terminar con una valoración final sobre la posibilidad de este fenómeno y su tratamiento jurídico en el Derecho privado.

2. En la búsqueda de un concepto de *comunidad societaria*.

2.1. Formulación legal de la comunidad de bienes: el artículo 392 del Código civil.

El primer problema o interrogante que se nos plantea al tratar de delimitar la figura objeto de nuestro estudio es el relativo al punto de partida que debemos tomar. Téngase en cuenta que, quizás, sólo desde una perspectiva terminológica, podemos hablar de comunidad de bienes, pues como veremos más adelante es discutida la naturaleza jurídica de la llamada comunidad societaria. Con el ánimo de llevar a cabo la exposición de la forma más clara posible vamos a comenzar nuestro análisis partiendo del concepto de la comunidad de bienes que regula nuestro Código civil, en el Título III del Libro II que trata “De la Comunidad de bienes”. En concreto, el artículo 392, con el que se abre dicho Título, dispone: “*Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos, o de disposiciones especiales se regirá la comunidad por las prescripciones de este Título*”.

Conviene señalar que este precepto no ofrece un concepto legal de comunidad de bienes, sino que simplemente remite a una situación jurídica, indicando cuándo se entiende que existe comunidad. Como señala MIQUEL GONZÁLEZ, es un efecto legal automático, que se produce cuando la titularidad de un derecho corresponde a varios¹¹. Aunque el Código civil

¹¹ MIQUEL GONZÁLEZ, J. M^a, *Comentarios al Código civil y Compilaciones Forales*, dir. M. Albaladejo, t. V, vol. 2º: artículos 392 a 429 del Código Civil y Ley sobre Propiedad Horizontal, Edersa, Madrid, 1985, p. 5: “Se trata de un efecto que se produce al margen de la voluntad de los copartícipes en un doble sentido: a) no cabe que dos personas sean co-titulares de un mismo derecho pro indiviso y no estén en comunidad; b) no cabe que dos personas sin ser co-titulares del mismo derecho estén en comunidad.

trate de la comunidad “de bienes”, la cotitularidad recae siempre sobre derechos; de ahí que el art. 392 C.c. haya sido objeto de crítica por su inexactitud terminológica dado que confunde dos ideas o conceptos que es preciso diferenciar: la *comunidad de bienes y derechos*, por un lado, y la *copropiedad o condominio*, por el otro¹². Ambos tienen puntos de coincidencia en cuanto implican manifestaciones del fenómeno de la pluralidad de sujetos o titulares de los derechos subjetivos (*cotitularidad*), pero difieren por su diverso ámbito, pues la *comunidad* constituye el género, y la *copropiedad o condominio* constituye la especie¹³.

Teniendo en cuenta que la norma legal conceptualiza la comunidad de bienes como aquella situación jurídica que se produce cuando la titularidad de un determinado derecho subjetivo pertenece a varias personas, la duda se podría plantear en torno a la naturaleza de este derecho (real o de crédito). En este punto la doctrina se divide: por un lado, los autores que consideran que el ámbito de aplicación de la comunidad de bienes se circunscribe exclusivamente a los derechos reales (BELTRÁN DE HEREDIA¹⁴,

Se trata, por tanto, de un efecto legal automático que deriva de la cotitularidad”. En igual sentido lo explica ARANA DE LA FUENTE, I., “Artículo 392. Comunidad”, en AA.VV., *Código Civil Comentado*, vol. I, Thomson-Reuters, 2011, p. 1547: “El concepto legal, en cambio, no toma en consideración cuál es el origen de la situación de comunidad, sino que se limita a contemplar un supuesto de hecho, la cotitularidad pro indiviso, al que atribuye, como consecuencia jurídica, el nacimiento de una comunidad de bienes”.

¹² Según ESPÍN CÁNOVAS, D., *Manual de Derecho Civil Español*, vol. II, 6ª ed., Revista de Derecho Privado, Madrid, 1981, p. 250, “salvando la imprecisión terminológica en que incurre al hablar de propiedad de una cosa o de un derecho cuando debió decir “propiedad de una cosa o titularidad de otro derecho real” (ya que la propiedad no recae más que sobre las cosas corporales), el concepto legal establece exactamente la relación entre comunidad y propiedad, ya que ésta queda comprendida como un caso de comunidad”.

¹³ *Vid.* por todos, CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, Común y Foral*, t. II, vol. I, 13ª ed., Madrid, 1987, p. 449.

¹⁴ Sostiene BELTRÁN DE HEREDIA Y CASTAÑO, J., *La comunidad de bienes*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954, pp. 23 y 28-29, que, en sentido genérico, equiparada a cotitularidad, el ámbito de aplicación de la comunidad es amplísimo, y que no hay razón alguna para limitarla al campo de los derechos reales, sino que tiene aplicación en toda clase de derechos subjetivos, como ha afirmado unánimemente la doctrina alemana. Ahora bien, con respecto a la comunidad en sentido estricto o técnico, advierte que el ser común algo significa la pertenencia de un objeto a una pluralidad de sujetos sin división material que permita delimitar la extensión y la intensidad del poder; por eso se dice que a los titulares les pertenece el objeto “pro indiviso”, y se habla de “bienes indivisos” o de “indivisión”, cuando se alude a la comunidad. En este sentido, cotitularidad y

GARCÍA GRANERO¹⁵) y, por otro lado, aquellos que defienden un concepto amplio de comunidad (CASTÁN TOBEÑAS¹⁶, TORRES LANA¹⁷, DÍEZ PICAZO¹⁸) que pueda tener por objeto, no solamente un derecho de propiedad o cualquier otro derecho real, incluyendo un patrimonio o masa patrimonial perteneciente a varias personas, sino también un derecho de crédito¹⁹. Esta última interpretación, admitida también por la

comunidad son distintas y puede considerarse la segunda como una especie de la primera, con la que solamente en sentido genérico se podría identificar. Así pues, el ámbito de aplicación de la comunidad es, estrictamente, el de los derechos reales, porque son los únicos derechos subjetivos de carácter absoluto, exclusivo, en los que no es posible, por su propia naturaleza, ni la gradación ni la concurrencia; son, por tanto, los únicos susceptibles de ser tenidos en común.

¹⁵ Para GARCÍA GRANERO, J., “Cotitularidad y Comunidad, Gesamte Hand o comunidad en mano común”, *RCDI*, núm. 214, 1946, p. 154, cabe considerar la comunidad como la proyección de la cotitularidad en la esfera del Derecho de cosas, o, lo que es igual, aquella especie de cotitularidad que se produce cuando la propiedad de una cosa o la titularidad de un derecho real o de un conjunto patrimonial es atribuida simultáneamente, en igual modo y en desigual medida, a varios sujetos.

¹⁶ Según CASTÁN, *op. cit.*, “la comunidad puede recaer sobre toda clase de derechos, aunque su objeto más propio sean los de contextura real”.

¹⁷ TORRES LANA, J. A., *Código civil, Doctrina y Jurisprudencia* (dir. Albácar López), t. II, 3ª ed., Trivium, Madrid, 1993, p. 263, defiende que la expresión del Código *propiedad de una cosa o un derecho* “trasciende la categoría dogmática de los derechos reales, en cuya sede sistemática suele incluirse. La cosa -en su acepción técnica- no es, en efecto el único objeto pensable o posible de las situaciones de comunidad. De ahí que la regulación del Código en los artículos 392 a 406 presente un carácter general y expansivo a muchas otras relaciones o situaciones en que existe una pluralidad de titulares”.

¹⁸ DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho civil patrimonial III: Las relaciones jurídico-reales. El Registro de la Propiedad. La posesión*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1995, p. 902, afirma: “Las reglas de la comunidad de bienes no se aplican solamente al fenómeno aislado de la titularidad de un derecho, sino que se aplican también a los casos en que un patrimonio pertenece en común a varias personas (patrimonio colectivo) o en que una masa patrimonial, aunque no pueda calificarse en sentido técnico como patrimonio, pertenezca colectivamente a varias personas. Por ejemplo, comunidad de bienes en el matrimonio, entre marido y mujer; comunidad sobre el fondo social de una sociedad sin personalidad jurídica, etc.”.

¹⁹ Como advierte el citado autor, *ibidem*: “Manteniéndonos dentro de la órbita del Derecho Patrimonial cabe pensar como figuras posibles en la comunidad de un derecho real y en la comunidad de un derecho de crédito. No hay duda de que en el art. 392 CC se encuentra incluida la comunidad de los derechos reales distintos al dominio. La cotitularidad de un derecho de crédito se rige por las normas relativas a las obligaciones mancomunadas y solidarias (arts. 1.137 y ss. CC), pero si bien la regulación que en estos preceptos dedica el Código a la solidaridad es autónoma y la figura de un derecho de crédito fragmentado no determina ninguna forma de comunidad, no puede decirse lo mismo respecto de los créditos mancomunados, los cuales no resultan regulados en

jurisprudencia²⁰, nos permite afirmar, siguiendo a CASTÁN en este punto, que “existe comunidad de bienes, en sentido genérico, siempre que un derecho o conjunto de derechos están atribuidos a una pluralidad de sujetos, correspondiéndoles en común”²¹. De ahí que, incluso en las “comunidades de gastos” en que aparentemente sólo se comparten obligaciones, habrá, al menos, cotitularidad de los derechos de uso y disfrute que permitan la utilización en común de ciertos elementos patrimoniales (materiales e inmateriales: locales, licencias, marcas, etc.) de la que deriven las obligaciones que se comparten.

Cuestión distinta es que la regulación de la comunidad de bienes en el Código civil en torno al caso más importante de comunidad, esto es, la copropiedad (arts. 392 a 406)²², configure un modelo de comunidad

aquellos preceptos más que muy de pasada, por lo que su regulación debe ser integrada acudiendo a las normas de los arts. 392 y ss.”. En el mismo sentido, DÍEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A, *Sistema de Derecho civil. Derecho de cosas y Derecho inmobiliario registral*, vol. III, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, p. 85.

²⁰ En este sentido, el TS ha reconocido la posibilidad de tener en común no sólo bienes y derechos reales sino también créditos [vid. SSTS 14-11-98 (RJ 8826) y 18-11-00 (RJ 9309)]. Por otra parte, en las sentencias de 21-12-65 (RJ 5957), 17-12-60 (RJ 3803), y 23-3-46 (RJ 275), admite que el “negocio” o “empresa mercantil” como unidad patrimonial integrada no solamente por determinados elementos singulares –trabajo y capital– sino también por la organización que como elemento preponderante tiende a que con el conjunto de bienes materiales y dinamismo creador se desarrolle una actividad en la esfera de la producción económica o sea un conjunto organizado dotado de vida propia e independiente diferenciada de los elementos singulares que la integran, puede ser objeto de condominio. Es decir que en lugar de uno pueden ser varios sus titulares. Pero la comunidad de bienes carece de personalidad jurídica (art. 35 del CC, que recoge una enumeración «*numerus clausus*») y en consecuencia no pueden ser titulares de derechos y obligaciones (art. 38 párrafo primero «*a contrario sensu*» del CC)].

²¹ CASTÁN TOBEÑAS, *op. cit.*...

²² PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho Civil*, t. III, vol. II, 2ª ed., Bosch, 1973, p. 6. En palabras de MUÑOZ XANCÓ, J., “El condominio español en su aspecto distintivo de la sociedad”, *Revista de Derecho Privado*, 1985, p. 954, con base en las sentencias del Tribunal Supremo de 24-5-43, 7-2-44, y 1-2-47, “el condominio, según los arts. 392 y ss. del Código civil español, consiste en el dominio simultáneo y proindiviso de varias personas sobre una cosa en la que cada partícipe tiene un derecho transmisible sobre una participación real y abstracta, viniendo caracterizada por dos elementos: unidad de cosa y pluralidad de sujetos con simultaneidad de dominio, configurándose en definitiva como una variedad accidental del dominio, cuya esencia consiste en la indivisión, del tal forma que siendo propietario cada sujeto de cuotas abstractas e ideales, en la misma o distinta proporción, no le puede corresponder a cada propietario una parte concreta y determinada, con exclusión de las restantes”.

ordinaria, por cuotas, que –a falta de contratos o de régimen especial– sea de aplicación a otras situaciones de indivisión. Es, por tanto, unánime el sentir doctrinal de que en nuestro Derecho la regulación legal de la comunidad de bienes en el Código civil se inspira el sistema individualista del Derecho romano, en el que prima el interés de cada comunero y la plena propiedad sobre su cuota-parte²³. Sin entrar a analizar las distintas teorías que tratan de explicar cómo se estructura la cotitularidad dentro de este tipo de copropiedad en la que cada comunero ostenta un derecho exclusivo sobre su parte alícuota, en tanto que el objeto de la copropiedad pertenece conjuntamente a todos, sí debemos resaltar la importancia de la cuota de participación y su disponibilidad que, como expresión aritmética de la medida de su concurrencia en el todo, determina el valor relativo al derecho de cada comunero, cuantifica la participación de los comuneros en el contenido de las facultades y deberes que les corresponde; es medida de valor del voto de los comuneros y es la medida de la parte que le corresponde a cada comunero cuando se produce la división de la cosa²⁴.

Por contraposición a la comunidad por cuotas, la comunidad de tipo germánico o ‘en mano común’, se caracteriza porque el derecho de los comuneros se despliega sobre el objeto sin existencia de cuota material o ideal, y en ella prevalece el interés de la colectividad como conjunto sobre el interés individual de cada propietario²⁵. Se suele citar como modelo de este

²³ En este sentido declaran las SSTS de 8-6-87 (RJ 6098) y 28-2-89 (RJ 1370): “La figura del condominio ha sido construida tradicionalmente en nuestra doctrina no con referencia a la modalidad germánica, sino a la romana, que lo considera como una propiedad dividida en cuotas ideales: la cosa pertenece a los condóminos por partes intelectuales, es decir, pro indiviso”. Asimismo, la RDGRN de 8-7-33 declaraba: “La técnica civil moderna ha puntualizado la existencia de los tipos definidos para los casos en que la titularidad de derechos sobre las cosas viene atribuida simultáneamente a dos o más sujetos, comunidad de tipo romano en que parece inspirarse nuestro CC, y según el cual la cosa corresponde por cuotas iguales a cada uno de los condóminos, quienes, además, pueden ejercitar en todo momento la acción de división y la copropiedad de tipo germano, según la cual los condueños forman una colectividad a la que pertenece la cosa o derecho, sin que corresponda a ninguno de los que integran aquella propiedad cuota real o ideal, ni la facultad de pedir la división (...)”.

²⁴ MARTÍN MORÓN, M^a T., “Concepto de comunidad”, en AA.VV., *Comunidad de bienes* (coord. Reyes López, M^a J.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, p. 40.

²⁵ Como señala CADÓRNIGA DÍAZ, J., *Extinción de la propiedad o condominio. Aspectos Fiscales*, 1^a ed., Bosch, 2012, pp. 21-22, la condición de comunero la atribuye el ser titular de una cuota. En la comunidad germánica se protege el interés superior del grupo o colectividad, que en el fondo es su verdadero sujeto, y no sus distintos

tipo de comunidad de rasgos germánicos la *comunidad hereditaria*, en la que cada heredero sólo disfruta de una parte ideal de todos los bienes de la herencia, sin una posesión real individual, hasta que se realice la partición; así como la *comunidad de gananciales*²⁶, ya que durante su vigencia, ninguno de los cónyuges puede disponer de su cuota y sólo al disolverse se les adjudica el cincuenta por ciento del valor de los bienes gananciales²⁷; lo que no impide, por otro lado, que los cónyuges puedan celebrar todo tipo de contratos así como constituir comunidades de bienes ordinarias (*ex art. 1.323 C.c.*). Otras materias también se inspiran en el modelo germánico como pueden ser los aprovechamientos comunales de pastos y leñas, los montes vecinales en mano común²⁸, e incluso las comunidades de bienes previstas

miembros individualmente considerados. Por eso no es posible hablar de comunidad germánica respecto de bienes concretos, sino sólo respecto al conjunto de los bienes que integran dicha comunidad, y por eso no cabe realizar actos dispositivos de cuotas indivisas de bienes concretos.

²⁶ En este sentido, la DGRN en diversas resoluciones como las de 10-10-98 (RJ 1998, 7223), 30-6-03 (RJ 2003, 6081), 25-11-04 (RJ 2004, 8154), y 30-1-06 (RJ 2006, 3910), entre otras.

²⁷ Las sentencias de la AN de 21 de febrero (JT 1995, 104) y 3 de octubre de 1995 (JT 1995, 1203) recogen su naturaleza: “(...) la sociedad de gananciales, a tenor de lo que resulta de los arts. 1.344 y siguientes del Código Civil, implica una comunidad que responde a la que se denomina de mano común o manos reunidas, de la técnica germana, sin atribución de cuotas, muy distinta de la comunidad romana en la que sí existe atribución de cuotas a cada comunero, manteniéndose dicha comunidad, constituida por marido y mujer, mientras subsista, de modo que hasta su disolución, ni a la mujer, viviendo el marido, ni al marido viviendo la mujer, le corresponde la “mitad” de los gananciales, entre otras razones al margen de la indicada, porque falta el concepto de parte de la comunidad romana o de forma de copropiedad de las contempladas en los arts. 392 y siguientes del Código Civil, porque para saber si existen gananciales o no es precisa la previa liquidación, único medio de conocer el remanente y de poder hacerse, en pago de éste, la consiguiente adjudicación, y porque sólo el hecho de la disolución de la sociedad (arts. 1.344 y 1.404 del Código Civil) da lugar a que a cada cónyuge, o herederos, en su caso, se les atribuya una mitad en el conjunto patrimonial, en cuanto que la atribución a uno u otro cónyuge de bienes concretos o de cuotas en proindiviso sobre ellos sólo ocurrirá como consecuencia de la última operación divisoria, la adjudicación de bienes, de donde resulta que los cónyuges no son dueños por mitad de los bienes comunes, sino que ambos esposos conjuntamente tienen la titularidad del patrimonio conyugal, que funciona como una masa de bienes afecta a los fines peculiares del matrimonio, sin constituir una verdadera persona jurídica distinta de la personalidad del marido y de la mujer, cuya gestión y disposición corresponde conjuntamente a los cónyuges (art. 1375 del CC), y cuya disposición a título oneroso y gratuito respecto de bienes gananciales requiere el consentimiento de ambos cónyuges (art. 1377 y 1378 del CC)”.

²⁸ Según afirma BELTRÁN DE HEREDIA, *op. cit.*, p. 111: “en el ordenamiento jurídico español, influido por los principios individualistas de la época de la Codificación civil,

en determinados regímenes forales (vgr. la germanía valenciana), pero no parece ser el caso de la *comunidad societaria*, entendida por la generalidad de la doctrina como una desviación en la práctica respecto del modelo de comunidad de tipo romano regulado en nuestro Código civil, siendo que las razones que han promovido su difusión ni son dogmáticas, ni siquiera sustantivas, acaso cuestiones fiscales mal planteadas y peor resueltas.

Aunque el modelo de comunidad germánica no sea una categoría legislativamente reconocida en el Ordenamiento español, sino un tipo ideal²⁹, incluso un modelo histórico según entienden algunos, hay autores que han cuestionado la posibilidad de que la empresa en comunidad de bienes responda al tipo germánico³⁰, sin pasar por alto los posibles

no se recogió la forma de comunidad germánica o en mano común, inspirada en los principios colectivistas típicos del Derecho germánico. Y se limitó a regular la comunidad de tipo latino (...). Existen, ciertamente, algunos casos especiales de comunidad en nuestro Derecho, a cuyas disposiciones especiales se remite el artículo 392 en su pár. 2. Dichas normas reflejan, la especialidad que da razón de ser a aquellas comunidades. A causa de ello presentan particularidades de un cierto parecido, más o menos lejano, con el tipo de comunidad en mano común; pero en modo alguno pueden considerarse como especies de ésta, ni en cuanto a la justificación de la especialidad, ni en cuanto a su regulación positiva en concreto. Los intentos de acercamiento con la comunidad germánica son, en nuestra legislación, forzados en la mayoría de los casos. Suponen un afán de introducir, en nuestro sistema legislativo, unos moldes alemanes, perfectamente elaborados, si se quiere, pero que responden, en cuánto a espíritu informador, a unos principios totalmente opuestos con los del Derecho español”.

²⁹ Según MIQUEL GONZÁLEZ, J. M^a, “Comunidad de Bienes (Derecho Civil)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I., 1995, p. 1315, el modelo de comunidad germánica es un modelo convencional, más que un modelo histórico de un determinado ordenamiento. *Ídem*. PAZ ARES, *De la sociedad*, op. cit., p. 1375: “...la comunidad germánica no es una categoría del Ordenamiento español, sino un tipo ideal en el sentido *weberiano*”.

³⁰ Téngase en cuenta que para el propio GIRÓN TENA, J., *Derecho de sociedades I, Parte General. Sociedades colectivas y comanditarias*, Madrid, 1976, pp. 169 y 274, la figura de la “comunidad de mano común” sirve a fines que se proponen en el Derecho de familia, en el de Sucesiones, o en el Patrimonial para los que se necesita una afectación de bienes de los bienes al fin común. En este sentido, considera que los tipos societarios personalistas responden a este modelo de comunidad; hay un recurso técnico-jurídico unitivo permanente: los socios en grupo, pero no se independiza al sujeto-sociedad de los diversos socios. Con todo, afirma EIZAGUIRRE BERMEJO, J. M^a, “La subjetivación de las sociedades de personas”, *Derecho de sociedades: libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero*, vol. 1, 2002, p. 131, que la tesis patrocinadora de la calificación de las sociedades personalistas como comunidades en mano común ha perdido apoyo en la doctrina. Según afirma el autor, la tesis analizada acusa cierto grado de apriorismo, al dar por sentado que nuestro ordenamiento jurídico responde, pese a todo, al concepto estricto de persona jurídica. Se olvida desde tal perspectiva, que las

inconvenientes que podría suponer la aplicación de este régimen. Piénsese, así por ejemplo, en la ausencia de cuotas para el régimen interno de la comunidad, puesto que en ocasiones los comuneros poseen participaciones cuantitativamente distintas en el negocio; o la falta de una acción divisoria para poner fin en algún momento a la relación; ello al margen de las dudas sobre la posibilidad en sí misma de que una comunidad germánica pueda formarse libremente en nuestro Derecho. En este sentido, hay que recordar que los tipos sociales con relevancia frente a terceros son un *numerus clausus*. Como señalaba PAZ-ARES³¹, si excluimos la aplicación de la normativa correspondiente a un tipo especial, el nuevo tipo ha de subsumirse por fuerza dentro de la normativa de la sociedad general. Y siendo ello así, inmediatamente se advierte que es precisamente este juego del sistema el que cierra las puertas a la creación de nuevos tipos en el ámbito de la autonomía privada. En esta línea, señala DE LOS RÍOS³², que la comunidad de empresa no sería, en suma, una comunidad germánica pura, sino un contrato *sui generis* parcialmente basado en ella. Volveremos sobre esta cuestión más adelante pero, de momento, nos centraremos en la comunidad de tipo romano regulada en el C.c., pues consideramos más razonable partir nuestro estudio de una categoría legalmente disciplinada.

proclamaciones genéricas de personalidad (arts. 35.2º, 1669.I C.c., 116.II C.com. y recientemente, 1º y 22.I LAIE) se ven respaldadas por un contenido realmente reducido de dicho concepto (concepto «degradado» o mínimo, enunciado en el art. 38 C.c.); por lo que desde el punto de vista dogmático resulta más conforme a nuestra legislación calificar de personas jurídicas, antes que de comunidades en mano común, a las sociedades personas”.

³¹ PAZ-ARES, C., en URÍA-MENÉNDEZ, *Curso de Derecho Mercantil*, I, 1ª ed., Civitas, 1999, pp. 506-507, entiende que “en el ámbito mercantil, el problema se plantea en términos similares. En la medida en que la sociedad colectiva es la sociedad general del comercio, la creación de un tipo que no sea reconducible a ninguno de los específicamente contemplados en la legislación mercantil determina su reabsorción por la colectiva. De lo contrario, admitiendo la creación de un tipo nuevo, el rigor que el legislador ha querido para el tráfico mercantil quedaría volatilizado. Es manifiesto, por tanto, que, si se quiere un tipo más benigno, ha de hacerse bajo la garantía de los tipos legalmente previstos”.

³² *Op. cit.*, p. 190.

2.2. La tradicional distinción entre comunidad y sociedad. Criterios de diferenciación y su aplicabilidad a figuras fronterizas de naturaleza dudosa.

El intento de fijar unos caracteres propios de la comunidad de bienes que permitan su diferenciación de otras figuras afines ha sido una constante en los numerosos estudios sobre el tema. En palabras de CASTÁN³³, “es la comunidad de bienes una de las instituciones jurídicas más difíciles de delimitar. La vaguedad de sus contornos y la estrecha relación que guarda con otras instituciones afines, produce en la práctica multitud de supuestos de naturaleza dudosa o discutible”. Por tal motivo, creemos que una mejor comprensión de la figura objeto de nuestro análisis pasa necesariamente por referirnos a una amplia y tradicional discusión en la doctrina científica sobre la diferenciación entre comunidad de bienes y sociedad.

El origen de la misma -apunta ROTONDI³⁴- se debe a extrañas promiscuidades de términos en las fuentes romanas. Si bien es cierto que de entrada nos encontramos ante dos categorías que no pertenecen al mismo género (la sociedad es un contrato, el “contrato de sociedad” -*ex art. 1.665 C.c. y 116 C.co.*³⁵ - y la comunidad es una situación de titularidad colectiva o cotitularidad)³⁶, no lo es menos que tanto la comunidad de bienes como la

³³ CASTÁN, *op. cit.*, p. 455.

³⁴ Advierte ROTONDI, M., “Comunidad y sociedad, sociedad civil y sociedad mercantil”, *Revista de Derecho Privado*, 1958, p. 723, que la confusión entre las dos instituciones no es, por lo demás, reciente. Ya en las fuentes romanas se encuentran extrañas promiscuidades de términos, y mientras a veces se denomina *socius* al copropietario en las relaciones con los otros copropietarios, no falta el uso del término *societas* para indicar el simple condominio; uso este último que despierta, en realidad, sospechas de haber sido interpolado.

³⁵ Art. 1.665 C.c.: “*La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias*”. Asimismo, el art. 116 (párr. 1) C.co.: “*El contrato de compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código*”.

³⁶ Respecto a la comunidad de bienes, señala BAYOD PALLARÉS, R. G., “Las comunidades de bienes como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades”, *Boletín de los Colegios de Abogados de Aragón*, 1984, núm. 95, p. 26, que “por este concepto y por el lugar donde está situado el dicho artículo (*se refiere al art. 392 C.c.*), resulta que esta institución no es más que un derecho de propiedad y no una actividad ni un contrato (aún cuando tal comunidad pueda nacer como consecuencia de un contrato) y aún

sociedad son instituciones jurídicas caracterizadas por un vínculo jurídico entre una pluralidad de sujetos (comuneros o socios), cuyas voluntades convergen en unidad³⁷, al margen de que –como veremos– ambas figuras son diferentes en cuanto a sus fines, y fórmulas³⁸.

En teoría, diferenciar una comunidad de bienes de una sociedad que goce de contornos jurídicos precisos (sociedad regular) no presenta dificultades en la mayoría de los casos³⁹; pero si admitimos junto con la mayoría de autores y el Tribunal Supremo, por un lado, que la comunidad puede tener un origen convencional⁴⁰ y, por otro lado, que no todo contrato de sociedad da lugar al nacimiento de una persona jurídica en cuyo patrimonio social se integren los bienes comunes (téngase en cuenta que el art. 1.669 C.c. al tratar de la sociedad interna remite al régimen de la comunidad⁴¹), es posible advertir la

cuando en base a esos bienes que la constituyen pueda desarrollarse una actividad lucrativa”.

³⁷ Como advierte MANRESA Y NAVARRO, J. M^a, *Comentarios al Código civil español*, t. III, 7^a ed., Reus, Madrid, 1952, pp. 500-501: “Que la comunidad y el contrato de sociedad tienen entre sí relaciones de semejanza, parécenos indiscutible. En efecto: la confrontación de los artículos 392 y 1.665 del Código civil, revela bien a las claras que en una y otra institución jurídica palpita la nota de comunión de bienes y derechos, del mismo modo que la de los arts. 406 y 1.708 demuestra que la partición entre los comuneros o socios se rige por las reglas de la de las herencias, así en su forma como en las obligaciones que de ella resultan, y viceversa, que en ciertos casos de comunión hereditaria se ordena (art. 1.051) la aplicación de los principios establecidos para la disolución de las sociedades”.

³⁸ Así, señalaba la STS de 24-7-93 (RJ 1993, 6479), con cita de otras muchas anteriores, que “resulta a veces dificultoso diferenciar entre Comunidad de bienes y el contrato de Sociedad, por lo que se ha hecho necesario ir precisando las características que distinguen una y otra figura jurídica, ya que si bien son coincidentes en darse una situación de voluntades en unión, no lo son en cuanto a sus fines y operatividad”.

³⁹ ALBALADEJO, M., “La distinción entre comunidad y sociedad”, *Actualidad civil*, núm. XXXIII, 1995, p. 669.

⁴⁰ En este sentido, DÍEZ PICAZO, *op. cit.*, p. 906: “la comunidad de bienes puede ser también convencional y quedar voluntariamente establecida entre los comuneros. El artículo 392.2, admite la posibilidad de la formación de comunidades por voluntad de los interesados y, aún más, establece que el contrato es la fuente primaria de reglamentación de dicha situación...”. Por su parte, el TS también ha señalado de forma reiterada que “*es manifiesto que la situación de comunidad puede tener un origen convencional, hipótesis en la cual las normas legales operarán como supletorias de la voluntad de las partes, según así lo establece el pfo. 2º de dicho precepto y lo tiene recordado la jurisprudencia -SS. de 23 de diciembre 1943 y 31 enero 1967*” [vgr. STS 24-10-83 (RJ 5340)].

⁴¹ Art. 1.669 C.c.: “*No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio*

existencia de un ámbito fronterizo entre comunidad y sociedad en el que las diferencias entre ambas se aminoran.

Por este motivo, no trataremos en este punto de reiterar simplemente los criterios que han servido para diferenciar ambas instituciones sino de poner de relieve la insuficiencia de los mismos al tratar de caracterizar determinadas figuras que van más allá de la simple puesta en común de bienes que define a la comunidad de bienes regulada en el art. 392 C.c., pero sin llegar a configurar una sociedad típica; sería el caso de concurrencia de varios sujetos en la titularidad de una explotación económica. Ciertamente es que este tipo de comunidades carecen de personalidad jurídica, pero no lo es menos que su estructura organizativa y finalidad de lucro responden al esquema propio de las sociedades. La doctrina y la jurisprudencia no suelen dar primacía ni exclusividad a ninguno de los criterios de deslinde; más bien utilizan una combinación de criterios distintivos, a pesar de lo cual parece oportuno referirnos a cada uno de ellos aisladamente: el origen, la finalidad, la *affectio societatis*, el ánimo de lucro y la personalidad jurídica.

2.2.1. El origen.

La clásica distinción por razón del origen conforme al cual la comunidad de bienes se presenta como una situación incidental y la sociedad tiene un origen contractual es relativizada por algunos autores como BONET RAMÓN⁴², SCAEVOLA⁴³, LOIS ESTÉVEZ⁴⁴ y MARÍN LÁZARO⁴⁵, al poner de manifiesto que si bien lo más frecuente será que la comunidad derive de un hecho involuntario o sobrevenido (*vgr.* comunidad hereditaria tras el fallecimiento del causante); o asimismo, sea consecuencia de una disposición legal y surja por ministerio de la ley (*vgr.* comunidad por

nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes”.

⁴² BONET RAMÓN, F., “Comunidad de bienes: su naturaleza jurídica. Relación entre la comunidad de bienes y el contrato de sociedad: sus diferencias. ¿Puede constituir comunidad la explotación de un café-bar? (sentencia de 15 de octubre de 1940, núm. 13)”, *Revista de Derecho Privado*, vol. XXV, 1941, p. 36.

⁴³ MUCIUS SCAEVOLA, Q., *Código civil*, t. VII, 2ª ed., Madrid, 1892, p. 160.

⁴⁴ LOIS ESTÉVEZ, J., “La distinción de condominio y sociedad”, *RGLJ*, núm. 181, 1947, p. 690.

⁴⁵ MARÍN LÁZARO, R., “Sociedad y comunidad. Una sentencia notable del Tribunal Supremo”, *Revista de Derecho Privado*, vol. XXVI, 1942, p. 694.

conmixción), también puede constituirse como resultado indirecto de un negocio no dirigido directamente a crear la comunidad (*vgr.* contrato de adquisición del dominio y demás derechos reales del art. 609 C.c. por una pluralidad de sujetos), de tal forma que el origen convencional deja de considerarse un rasgo definitorio y exclusivo de las situaciones societarias.

Tratándose de una comunidad convencional, lo normal es que la situación de comunidad surja por cualquier título traslativo con poder suficiente para posibilitar la adquisición de una cuota sobre un bien o derecho: una compraventa, una donación, una partición, etc., si bien, es mayoritaria la corriente doctrinal que defiende no sólo que la comunidad pueda tener su origen en los distintos modos de adquirir los derechos siempre que la adquisición tenga lugar a favor de varios⁴⁶ sino también en un contrato creador o constitutivo de comunidad de bienes -llamado también por algunos autores contrato de comunicación de bienes⁴⁷- que tenga por finalidad la puesta en común de derechos y bienes de la respectiva titularidad de varios sujetos para el uso y disfrute de los mismos, atribuyéndose de forma conjunta a todos ellos mediante la asignación de cuotas indivisas. Para ello, la doctrina tradicional se apoya en el párrafo segundo del art. 392 C.c., admitiendo que la comunidad pueda tener un origen convencional y, por tanto, su fundamento y origen en el acuerdo de los comuneros⁴⁸.

Sin embargo, hay quienes rechazan la viabilidad del señalado contrato, es decir, que dos o más personas que quieren aportar derechos o bienes puedan hacerlo a través de un contrato de comunidad de bienes. El principal

⁴⁶ SCAEVOLA, *ibidem*...

⁴⁷ TRUJILLO CALZADO, M^a I., *La constitución convencional de la comunidad de bienes: el contrato de comunicación de bienes*, Bosch, Barcelona, 1994, p. 71 y ss, admite la figura del «contrato de comunicación de bienes» en base al principio de autonomía de la voluntad establecido en el art. 1.255 C.c. En la misma línea, MORENO QUESADA, B., “La naturaleza jurídica de la comunidad contractual”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm. 10, vol. II, 1986, pp. 279 y ss; ROCA SASTRE, R. M^a, “Naturaleza jurídica de la aportación social”, *RGLJ*, Madrid, 1946, p. 421, y GARROTE, *op. cit.*, p. 85.

⁴⁸ BELTRÁN DE HEREDIA, *op. cit.*, p. 41. Asimismo, ALBALADEJO, *op. cit.*, p. 671, afirma que “una comunidad puede surgir no sólo sin voluntad de los comuneros, sino asimismo por acuerdo de éstos, que resuelven mediante contrato poner en común el bien o los bienes que sean”. Parece compartir esta tesis GARROTE, “La comunidad de bienes de origen negocial” en *Tratado de Contratos* (dir. Bercovitz Rodríguez-Cano), t. III, 2^a ed., Tirant lo Blanch, 2013, p. 3283.

exponente de esta tesis es MIQUEL, quien afirma, ante el silencio del Código civil en cuanto a la regulación del nacimiento de la comunidad, que no hay base legal ni jurídica para crear por la voluntad de los particulares una comunidad de bienes⁴⁹. A su juicio, no hay modos específicos de constitución de la comunidad de bienes, sino que serán los modos de adquisición de los derechos; para que exista comunidad solamente es preciso que varios adquieran el mismo derecho. La comunidad, según este autor, es un efecto de la adquisición, no de un contrato, y esta consideración elemental pone de relieve que no se puede hablar de contrato de comunidad, en el sentido de un contrato por el que nazca la comunidad, como se puede hablar de un contrato de sociedad.

En su opinión, cuando varios ponen en común sus propiedades a consecuencia de un contrato porque quieren constituir una comunidad de bienes, no surge la comunidad por el contrato, sino por las aportaciones efectivamente realizadas, y es sumamente dudoso que tal situación no deba regirse por analogía, al menos, por los preceptos del contrato de sociedad⁵⁰. El problema que tal constitución presenta es el relativo a la determinación de la causa de las atribuciones que se efectúan; así como la sociedad tiene el

⁴⁹ MIQUEL, *Comentarios al Código civil...*, *op. cit.*, p. 32, siguiendo a PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER, anotaciones ENNECCERUS, *Tratado de Derecho civil*, II, 2º, p. 752 señala: “En rigor, no cabe hablar de “causas de nacimiento” de la comunidad. Las mismas causas que determinan la adquisición de un derecho real determinan la situación de comunidad cuando tal adquisición se opera a favor de una pluralidad de personas”. Continúa este autor más adelante (p. 33): “(...) no hay ningún contrato de comunidad o, al menos, no hay ningún contrato que pueda quedar perfilado en sus requisitos causales por la regulación de la comunidad de bienes, y menos aún hay un contrato objeto de la regulación de los artículos 392 y siguientes. El contrato al que alude el párrafo 2 del artículo 392, en todo caso es muy discutible que sea un contrato creador de una comunidad de bienes, regida en todo por las disposiciones de la comunidad (aunque obviamente quede fuera lo pactado), pero desde luego es muy claro que tal contrato no está regulado por las disposiciones de la comunidad, que no regulan un contrato de comunidad en ningún momento”. En el mismo sentido, niegan la existencia de una comunidad de bienes de origen negocial: ARANA DE LA FUENTE, *op. cit.*, p. 1552; TORRES PEREA, J. M., *Alcance de la personalidad jurídica de la sociedad civil externa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, p. 61 y GETE-ALONSO Y CALERA, M^a C., *División de la Comunidad de Bienes*, Atelier, 2012, p. 34: “En efecto, no existe, en ninguno de los ordenamientos civiles, un negocio o contrato cuya eficacia directa y querida sea la constitución de una situación de indivisión, con la salvedad del contrato de sociedad civil, en donde la comunidad, que realmente existe, tiene caracteres diferenciados”.

⁵⁰ Para MIQUEL, *op. cit.*, p. 31 y 35, la comunidad de bienes nace de las aportaciones realizadas, pero la obligación, el vínculo, surge de un acuerdo que no es comunitario.

carácter de un contrato obligatorio (obliga a aportar)⁵¹ con causa específica o reglada (no cabe la sociedad leonina), la comunidad no es una causa de atribución patrimonial. Así como no cabe considerar que la transmisión de la propiedad tenga causa en sí misma, tampoco la adquisición en común puede tener su causa en sí misma, sino en otra causa como donación, compraventa, permuta, sociedad o, si se quiere, un contrato innominado, pero análogo a alguno de los citados. En definitiva, un contrato innominado de comunidad no puede ser causa de la adquisición de la propiedad (copropiedad) si no expresa otro contenido que la voluntad de constituir una comunidad.

Avanzamos ya que en ámbito fiscal esta discusión carece de relevancia desde el momento en que el Impuesto sobre Operaciones Societarias contempla expresamente la “constitución de comunidad”, como un hecho imponible específico y distinto de la adquisición por varios titulares de un bien o derecho, que da lugar en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a tantos hechos imponibles como adquirentes, aunque adquieran proindiviso⁵², con la excepción de que el bien en sí mismo no admita la mera conservación, sino que implique la explotación en común (vgr. copropiedad de buques).

Frente a la argumentación de MIQUEL, los defensores de la comunidad convencional constitutiva alegan la autonomía del contrato de comunicación

⁵¹ Advierte SANTOS MORÓN, M^a J., *La forma de los contratos en el Código Civil*, Madrid, 1996, p. 324: “En la actualidad, aunque hay quien parece admitir la posibilidad de que el contrato de sociedad tenga carácter dispositivo, la mayor parte de la doctrina estima que, conforme a las reglas generales, es un contrato obligatorio y sin eficacia real. Tanto si la sociedad carece de personalidad jurídica como si la ostenta, el contrato de sociedad opera sólo como *causa* de la constitución del condominio o de la constitución del patrimonio autónomo perteneciente a la entidad, que tiene lugar una vez realizada la tradición de los bienes prometidos. Hasta ese momento la sociedad –ya se configure como persona jurídica ya como colectivo de individuos particulares– no ostenta sino derechos de crédito frente a los socios individualmente considerados”.

⁵² En la sentencia de 30-4-98 (RJ 1998, 3056), el TS afirmó que en una adquisición por mitad y proindiviso de un inmueble, no estamos ante un supuesto de cotitularidad en la realización del hecho imponible, y por tanto, no puede calificarse la relación que liga a los deudores a propósito del ITP, de relación solidaria. Se trata, por el contrario, de hechos imponibles independientes, en tanto que cada copartícipe hace constar que sólo adquiere una parte del inmueble transmitido, aunque éste se encuentre en estado de indivisión. La misma solución es aplicable en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

de bienes desde el punto de vista causal⁵³; lo que significa que no requiere una causa que justifique la *traditio -causa adquirendi-* como la compraventa u otros contratos traslativos (*cf.* art. 609 C.c.)⁵⁴. Por tanto, el contrato constitutivo de comunidad de bienes no es un contrato que tenga eficacia traslativa de dominio (incluso es cuestionable que lo sea el contrato de una sociedad interna)⁵⁵. Ahondando en esta idea se ha dicho que en la comunidad de bienes constitutiva no hay propiamente un desplazamiento patrimonial, sino una transformación o mutación de la titularidad de los derechos y bienes que se aportan. La aportación de derechos y bienes no tiene en la comunidad de bienes un significado traslativo. Los derechos y bienes individuales se transforman en un patrimonio común y como consecuencia de ello cada aportador adquiere una cuota abstracta⁵⁶.

⁵³ Explica en este sentido GARROTE, *Contratos...*, *op. cit.*, pp. 89-90, que ambas partes tienen la totalidad de un bien o derecho en su mano, y renuncian a dicha titularidad íntegra a cambio de una cuota (en realidad, de los derechos inherentes a dicha cuota) en una cosa común. Otros argumentos en los que sustenta este autor la admisión del contrato de comunicación de bienes son su reconocimiento en el Derecho civil Foral (art. 370.3 del Fuero Nuevo de Navarra); y su admisión por la DGRN que, con base en el art. 1.255 C.c., admite la inscripción registral de la escritura que formaliza este contrato [Resolución de 16-5-79 (RJ 1979, 1956): “(...) desde el punto sustantivo y en base al principio de la autonomía de la voluntad contenido en el artículo 1.255 del C.c. no hay obstáculo legal que impida el que a través del correspondiente pacto, los propietarios de diversos inmuebles puedan constituir un condominio romano sobre la totalidad de los mismos, y que a la vez se lleve a efecto el indispensable (para la inscripción) negocio que agrupe estas fincas en una sola e independiente”)].

⁵⁴ ALBIEZ DOHRMANN, K. J., “Contratos sobre comunidades convencionales. Cláusulas usuales”, en AA.VV., *Comunidad de bienes*, *op. cit.*, pp. 1042 y 1047.

⁵⁵ Entiende ROCA SASTRE, *op. cit.*, p. 423, que la aportación de bienes a una comunidad no produce la pérdida de la cosa, puesto que el bien que se comunica no queda perdido, sólo transformado en una cuota en el bien común. De la misma opinión participan TRUJILLO, *op. cit.*, p. 87 ss; y MORENO QUESADA, “El contrato de comunicación de bienes”, *Curso de Derecho civil II* (coord. Sánchez Calero), 3ª ed., Tirant lo Blanch, 2004, pp. 620-621.

⁵⁶ Apartándose de los autores anteriores (ROCA, TRUJILLO...), GARROTE, *op. cit.*, p. 99, entiende que tras la puesta en común del bien no hay una mera modificación de la titularidad sino una modificación en la posición jurídico-real de las partes sobre los objetos puestos en común. Por ello el contrato de comunicación de bienes es un título válido para la transmisión del derecho real, y de ahí que lo incluya entre la categoría de los contratos traslativos del dominio. Añade este autor que “la denominación de «comunicación» de bienes es en cierto sentido impropia (aunque se ha utilizado por ser la más extendida en la doctrina). No se comunica un bien, se enajena, fundiéndose las titularidades dominicales en el bien común y dando lugar a un haz de derechos y facultades sobre la cosa común distinto al que existía anteriormente. No significa dicha afirmación, naturalmente, que nos encontremos en el territorio del derecho de sociedad,

Más allá de la discusión sobre la existencia de un ámbito propio para el contrato de comunidad de bienes, lo cierto es que la constitución de comunidades de bienes por los particulares es una realidad fuera de toda duda, y no nos referimos ya a aquellas comunidades a las que se recurre habitualmente en determinados sectores específicos (agrícola, comercio minorista, servicios, etc.) cómo fórmula jurídica para organizar una actividad económica, cuya naturaleza jurídica es discutida como veremos, sino simplemente a las comunidades que se constituyen para el mejor uso y disfrute de unos bienes o de un conjunto patrimonial (*vgr.* comunidades para compartir gastos de conservación, comunidades de garajes o comunidades especiales como las de pastos).

Llegados a este punto, al plantearnos si existen impedimentos legales para que pueda crearse mediante acuerdo una comunidad de bienes a la que se aporten bienes y derechos para que sean comunes, somos de la opinión de quienes consideran que no habría que negar que en virtud de la autonomía de la voluntad pudiesen los particulares estipular un contrato de comunidad de bienes, así como las normas por las que hubiese de regirse aquélla, siempre que se sujeten a los límites generales de la autonomía privada^{57 58}. Ahora

en el que la doctrina mayoritaria afirma que la aportación constituye un acto de enajenación. La diferencia entre el contrato de comunicación y el de sociedad no estriba en el título de la aportación, sino en la causa del contrato, la existencia o no de un fin común”.

⁵⁷ ALBIEZ, *op. cit.*, p. 1032, afirma en este sentido: “Si existe un determinado interés común de dos más personas para crear o regular una comunidad de bienes mediante un contrato que respete los límites intrínsecos del ordenamiento jurídico (art. 1.255 CC), sería, en principio, base legal suficiente para su admisión. Reducir la comunidad de bienes a una mera situación de cotitularidad sobrevinida por algún hecho, supondría desaprovechar una de las principales funciones de esta institución, cual es el uso y disfrute conjunto de un bien. Cuando se quiere usar conjuntamente una cosa, sin mayores pretensiones, la comunidad de bienes es la fórmula ideal tanto para ser constituida como para ser regulada. Esta figura puede interesar económicamente para el disfrute de un bien común sin tener que constituir para ello una sociedad, incluso cuando no se quiere dar personalidad jurídica a la sociedad”.

⁵⁸ Así lo reconoce también la STS de 24-10-83 (RJ 1983, 5340): “...la circunstancia de que los solares constituyeran fincas bien diferenciadas, a pesar de su contigüidad, no constituye obstáculo a la apreciación de la Sala de que sus respectivos titulares los aportaron para constituir un solo fondo, objeto del contrato, a fin de recibir como contraprestación locales y pisos sin especificar los correspondientes a cada uno de los interesados, ya que es manifiesto que la situación de comunidad puede tener un origen convencional, hipótesis en la cual las normas legales operarán como supletorias de la

bien, en el caso de las comunidades constituidas para la explotación de una industria mercantil, la creación y regulación por voluntad (contrato) de los particulares, puede chocar con las normas imperativas de aplicación general al tráfico mercantil. En tal caso, la respuesta puede ser más compleja pues, como señalara en su día GIRÓN⁵⁹, si la actividad económica de la comunidad es una industria o empresa mercantil, no se trata sólo de una comunidad dinámica sino de una actividad de comerciante, concepto del Derecho mercantil. Y desde esta perspectiva, al conservar la aplicación del concepto de comunidad lo que habría realmente es la permisión de la voluntad negocial contra los preceptos de *ius cogens* que son los referentes a la responsabilidad y al rigor en materia de representación. Pero volveremos más adelante sobre esta cuestión al analizar la naturaleza jurídica de la comunidad societaria.

En definitiva, interesa dejar claro por lo que respecta a la forma de originarse, que la diferencia entre ambas instituciones radica en que el origen es necesariamente convencional en la sociedad (la sociedad civil nace de un contrato, *ex art. 1.665 C.c. y 116 C.co.*), y puede serlo o no en el caso de la comunidad⁶⁰, si bien es cierto que en la generalidad de los casos nace sin necesidad de que consientan los comuneros, sino fruto de cualquiera de los modos de adquirir. Así las cosas, el criterio apuntado deja sin resolver el problema de la diferencia entre la sociedad y la comunidad convencional, puesto que, por el origen, ambas coinciden plenamente.

voluntad de las partes, según así lo establece el párrafo segundo de dicho precepto y lo tiene recordado la jurisprudencia (SS de 23 de diciembre 1943 y 31 enero 1967)”.

⁵⁹ GIRÓN, *Derecho...*, *op. cit.*, p. 84. A juicio del autor, al admitirse que la comunidad pueda surgir por convenio, se acepta la comunidad como organización de una actividad común. Ese origen convencional suele disimular una aplicación deformada de la figura y un error técnico: dejar la naturaleza de la figura a la calificación que le hayan dado las partes. Pero no hay sólo una desviación respecto de los conceptos de Derecho Civil. Sucede que, antes de entrar en juego los conceptos de Derecho civil, opera la subsunción bajo un concepto de Derecho mercantil, que es el de Sociedad Colectiva.

⁶⁰ Como apunta MANRESA, *op. cit.*, pp. 501-502: “Mas desde el instante que se conviene en que es inadmisibile la teoría tradicional de que la comunidad no sea a veces nacida de un contrato, la diferencia queda reducida a bien estrechos limites, a saber: que la sociedad existe únicamente mediante la convención, mientras que la comunidad puede subsistir, y en efecto subsiste frecuentemente, sin las formalidades de un convenio”.

2.2.2. La “*affectio societatis*”.

Ante la insuficiencia de la distinción por la forma de originarse ambas instituciones algunos autores apuntaron la conveniencia de acoger el criterio de la *affectio societatis* como rasgo diferencial⁶¹. Así por ejemplo, MARÍN⁶² afirmaba que “los interesados son libres para establecer entre ellos el vínculo jurídico que prefieran; y según su voluntad, así quedarán unidos por un condominio o por la constitución de una compañía”. Entendido en su aspecto subjetivo, esto es, como intención de constituir sociedad, no tardó en ser criticado dada su falta de objetividad, pues suponía trasladar el peso de la distinción de ambas instituciones a un elemento intencional como la voluntad de las partes⁶³. Consciente de la posible falta de manifestación de aquélla e incluso de la disociación -voluntaria o no- entre el propósito de las partes y la calificación legislativa del negocio realizado, en cuyo caso cabría plantearse si realmente existe *affectio societatis*, advierte el citado autor que será necesario acudir a otros criterios como el origen, el ánimo de lucro, la presencia de una actividad común, etc..., pero siempre como indicios subordinados al verdadero elemento, esto es, la existencia de *affectio*⁶⁴.

⁶¹ Entiende DE BUEN, D., *Derecho civil común*, 3ª ed., t. II, Reus, 1940, p. 102, que la característica del contrato de sociedad es la intención de contraerla y advierte de la dificultad de encontrar otro requisito que le sustituya, ya que entre la sociedad y otros tipos similares sólo se dan diferencias de reglamentaciones, y por otra parte que dentro del campo de la contratación juega un papel decisivo la intención de los contratantes.

⁶² MARÍN, *op. cit.*, p. 696.

⁶³ En este sentido, ROTONDI, *op. cit.*, p. 725, señala que “los más agudos análisis desde el punto de vista meramente subjetivo e intencional, definiendo la *affectio societatis* como la intención de cooperar como socios, se resolvían, si bien se mira, en una petición de principio, por lo que se comprende que algún autor acabase -y no erróneamente- por no reconocer a tal requisito la importancia que se le atribuía”.

⁶⁴ MARÍN, *op. cit.*, se decanta por esta teoría al afirmar lo siguiente: “Nos parece la doctrina más acertada, porque no puede negarse a los interesados la soberanía más absoluta para crear, para mantener o para transformar el vínculo jurídico que tengan por conveniente, mientras observen las solemnidades y requisitos legales exigidos para cada uno de ellos, y siempre que no lesionen los intereses de terceros. Ahora bien, en nuestra humilde opinión, debería completarse esta teoría con la siguiente idea. Cuando la voluntad de las partes se ha manifestado de un modo expreso o tácito, ella decidirá soberanamente si existe un condominio o una sociedad. Pero si esa voluntad no se ha exteriorizado, procederá que entren en función como circunstancias determinantes de la existencia de una comunidad o de una compañía, cada una de las que han sido apreciadas por las distintas teorías que hemos expuesto. Entonces la falta de contrato, por virtud de la cual habremos de encontrarnos ante una *situación de hecho*, será ya un indicio vehemente de que existe un condominio, si además de ello no se persigue

Con respecto a la necesidad de constancia indubitada de este elemento diferenciador, en la línea con lo anterior, se manifiesta BELTRÁN DE HEREDIA⁶⁵ para quien “debe decirse que, ciertamente, para poder constituir una sociedad es preciso querer constituirla. Sin este acuerdo expreso la sociedad ni surge, ni puede subsistir. Lo que ocurre es que ese elemento intencional, subjetivo, que la *affectio* supone, tiene poco valor ante la importancia de los factores de carácter objetivo; las partes, al querer constituir una sociedad quieren lo que ésta supone y tratan de perseguir el fin que con ella se persigue. Y si la intención no hace sino querer lo que objetivamente existe, debe buscarse este elemento objetivo, que se presenta con un valor de más fuerza y alcance”. Asimismo señala que la “*affectio societatis*” que, en sí, significa simplemente el acuerdo de crear una sociedad, no es, sin embargo, unánimemente entendida por sus propios defensores. Y así es considerada, bien como intención de cooperar como socios (MANARA, RODINO), bien como propósito de “cooperación a un interés idéntico” (VITALEVI, THALLER, PIC), bien, finalmente, en un sentido objetivo, afirmando que es preciso que los que constituyen una sociedad se presenten en una unión orgánica, desarrollando su actividad no solamente personal, sino también económica frente a los terceros (NAVARRINI).

Con todo, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la *affectio societatis* o *animus contrahendi societatis* ha sido un criterio ampliamente utilizado como elemento caracterizador del contrato de sociedad que no aparece en la comunidad⁶⁶. Así, por ejemplo, en la sentencia de 22 de mayo de 1987⁶⁷, se exige con rigor para constatar la existencia efectiva de una

obtener beneficios divisibles entre los interesados, el indicio se convertirá en una seguridad casi completa de hallarnos ante una indivisión. Cuando todavía se advierta que también falta el *ejercicio de una actividad común* en la cual se entrecrucen los distintos intereses, se habrá adquirido la certeza de que hay una comunidad y no una compañía, un *estado sufrido* y no una *situación buscada*, como decía THALLER”.

⁶⁵ BELTRÁN DE HEREDIA, *op. cit.*, pp. 44-45.

⁶⁶ No obstante, en la doctrina civilista más reciente el criterio de la *affectio societatis* ha perdido fuerza, si bien algunos autores siguen defendiendo su eficacia distintiva, *cfr.* TRUJILLO, *op. cit.*, p. 107 y ss; y TORRES PEREA, *op. cit.*, p. 62.

⁶⁷ (RJ 1987, 3555). En la propia sentencia se citan otras anteriores en las que se hace referencia a este requisito subjetivo de esencial concurrencia y que supone un “plus” añadido al simple consentimiento contractual: Sentencias de 25-10-26, 15-10-40 (RJ 1940, 886), 29-5-43 (RJ 1943, 578), 13-11-53 (RJ 1953, 3126), 10-2-84 (RJ 1984, 589), 30-4-86 (RJ 1986, 2068) y 21-2-87 (RJ 1987, 727). En el mismo sentido, *cfr.* STS de 23-

sociedad acreditar la intención de constituirla, “*affectio societatis*”, siendo también necesaria la constitución de un fondo común partible mediante las aportaciones de actividades o bienes y un fin común; elementos éstos, subjetivo el primero y objetivos los restantes⁶⁸, cuya ausencia determina la inexistencia de sociedad⁶⁹.

2.2.3. La finalidad perseguida por las partes.

La búsqueda de otros criterios diferenciadores e interpretativos de la voluntad a la hora de calificar una concreta situación como comunidad de bienes o sociedad, lleva a la doctrina a fijar su atención en la finalidad perseguida por los interesados, siendo la consecución de un lucro común partible, obtenido a partir de los bienes comunes y de la actividad desempeñada por los interesados, el fin que caracterizaría a la sociedad frente a la mera conservación o aprovechamiento de aquéllos en la

5-82 (RJ 1982, 2521), según la cual, “el contrato de sociedad es un contrato complejo, que requiere los elementos generales comunes a toda relación contractual, pero al mismo tiempo elementos propios como los de tipo subjetivo, entre los que destacan la “*affectio*”; que se define como la voluntad de unión paralela y dirigida a un mismo fin negocial [SS de 9-2-94 (RJ 838) y 8-3-95 (RJ 1995, 2156)]; o como la voluntad de poner en común ciertos riesgos, tanto los de pérdida como los de ganancia” [SS de 11-12-65 (RJ 1965, 5812) y 23-5-89 (RJ 1989, 3880)].

⁶⁸ Como señala la STS de 25-10-99 (RJ 1999, 7624): “Para que exista una sociedad se exige la concurrencia de unos elementos objetivos y subjetivos, a saber: aportaciones de actividades o bienes, que pasan a formar un patrimonio común (patrimonio separado, que no necesariamente ha de generar autonomía patrimonial entendida como personalidad jurídica propia), un fin común, y una «*affectio societatis*» o «*animus contrahendi societatis*». A estos requisitos se refiere una profusa doctrina jurisprudencial, y en tal sentido cabe mencionar las Sentencias de 8 marzo y 9 octubre 1995 (RJ 1995\2156 y RJ 1995\7026) y 29 septiembre y 28 noviembre 1997 (RJ 1997\6864 y RJ 1997\8431), en relación con las aportaciones; las de 21 febrero 1987 (RJ 1987\727), 6 octubre 1990 (RJ 1990\7475), 24 julio y 21 octubre 1993 (RJ 1993\6479 y RJ 1993\7754), 14 octubre 1997 (RJ 1997\7155) y 5 febrero y 14 abril 1998 (RJ 1998\407 y RJ 1998\2320) en lo que respecta a la creación de un patrimonio o fondo en común, como consecuencia de la puesta en común de bienes y actividades; y las de 20 marzo y 19 noviembre 1984 (RJ 1984\1250 y RJ 1984\5562); 30 abril 1986 (RJ 1986\2068); 21 febrero, 22 mayo y 2 junio 1987 (RJ 1987\727, RJ 1987\3555 y RJ 1987\4023); 23 mayo 1989 (RJ 1989\3880); 19 marzo 1990 (RJ 1990\1707); 24 julio 1993; 8 marzo 1995; y 27 enero, 14 octubre y 28 noviembre 1997 (RJ 1997\143, RJ 1997\7155 y RJ 1997\8431), en cuanto a la «*affectio societatis*”.

⁶⁹ STS de 10-4-86 (RJ 1986, 1846), FJº 2º.

comunidad. En esta línea se manifiestan tratadistas como MANRESA⁷⁰, quien considera “indiscutible que el fin de la comunión de bienes no es, como en las sociedades, el acrecentamiento del capital común mediante las ganancias de los capitales aportados al fondo social, sino el simple aprovechamiento colectivo ordinario; hasta el extremo de que si los comuneros pactasen que sus bienes indivisos sirviesen para explotar una industria, ya incurrirían en verdadera sociedad”; asimismo, autores como CAPILLA⁷¹ que comparte opinión con aquéllos que mantienen que el criterio distintivo entre sociedad y comunidad estriba en que la primera necesariamente implica la consecución de un fin común, mediante la colaboración activa de los socios, mientras que la segunda se disuelve en la mera comunidad de goce. En definitiva, se contraponen una concepción dinámica y de explotación común tendente a un fin lucrativo en la sociedad, frente a una concepción estática propia de la comunidad, carente de afán de lucro y en la que los comuneros se dedican a la mera utilización, conservación y goce de la riqueza.

Es claro que para buena parte de la doctrina civilista, el ánimo de partir entre sí las ganancias es el elemento causal que determina la calificación como sociedad de cualquier fenómeno asociativo⁷². Bajo esta óptica, la comunidad contractual no es una sociedad porque faltaría un elemento

⁷⁰ MANRESA, *op. cit.*, p. 503.

⁷¹ CAPILLA RONCERO, F., “Comentarios a los artículos 1665 al 1708 C.c.”, en *Comentarios al Código civil y Compilaciones Forales*, dir. M. Albaladejo, t. XXI, vol. 1º, Edersa, Madrid, 1986, pp. 134-135. En la línea de atender a la actividad realizada por los interesados como elemento de distinción entre comunidad y sociedad, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, *op. cit.*, p. 87, señalan que “la idea que en este campo ha hecho extraordinaria fortuna es la que ve en la sociedad un patrimonio que sirve para el ejercicio de una actividad con la que conseguir un lucro o ganancia partible entre los socios: es un patrimonio en movimiento. En cambio, en la comunidad existe un patrimonio en reposo o estático, los comuneros se limitan a la mera conservación, disfrute o utilización del mismo (Ss. de 15 de octubre de 1940 y 16 de abril de 1942)”. *Vid.* la crítica de este criterio por GARRIDO DE PALMA, V. M., “Hacia un nuevo enfoque jurídico de la sociedad civil”, *Revista de Derecho Privado*, 1972, pp. 763-767.

⁷² Como señala GARROTE, *op. cit.*, p. 25, “es indispensable para que exista sociedad la presencia del ánimo de lucro, en el sentido de que la causa del contrato ha de estar vinculada a esa ganancia patrimonial común, siguiendo de forma literal los arts. 1665 C.c. y 116 C.co. El ánimo de lucro es por tanto el fin esencial el contrato de sociedad, como rotundamente afirma el art. 1665 C.c.”.

esencial del contrato social, cual es el fin de lucro⁷³. De este modo de ver las cosas deducen estos autores que la comunidad convencional tiene un ámbito de autonomía muy amplio respecto del contrato de sociedad, ya que cuando se pongan bienes en común por medio de un contrato previo sin ánimo de lucro habrá comunidad, y procederá la aplicación del régimen legal previsto para esta institución en la normativa del Código civil. Si, por el contrario, el contrato no tiende a la explotación meramente “estática” o conservativa del bien, sino a la producción y/o puesta en el mercado de bienes o servicios con ánimo de partir las ganancias, el contrato será de sociedad⁷⁴.

Es preciso poner de relieve el gran calado que este criterio distintivo ha tenido no sólo entre la doctrina sino también en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que lo acogió en su conocida sentencia de 15 de octubre

⁷³ LOIS, *op. cit.*, pp. 685 y 703, señala que “puede atribuirse al Código el siguiente sistema clarificador: cuando el título constitutivo es un contrato y media propósito de lucro, se trata de una sociedad; si el título no es contractual o, siéndolo, no es la obtención de una ganancia la finalidad que persiguen las partes al celebrarlo, entonces se trata de un condominio» (...). Y si en la comunidad de bienes el vínculo se resume, pues, en la conservación de las cosas, sin que sea necesario además un ulterior esfuerzo; en la sociedad, contrariamente, resalta la imprescindibilidad de vincularse a una obra que viene a ser el fin social, de modo que son exigibles otros dispendios que los conservativos”.

⁷⁴ Cuestión distinta será la interpretación que se dé al concepto “ánimo de lucro”, que para algunos autores se manifiesta en cualquier tipo de ventaja patrimonial, directa o indirecta, pudiendo consistir incluso en un mero ahorro de costes, cuya presencia en un determinado fenómeno asociativo excluiría la comunidad (*cf.* DE BUEN, *op. cit.*, p. 123; GARRIDO DE PALMA, *op. cit.*, p. 771); y que para la mayoría doctrinal, se concreta en el beneficio estrictamente pecuniario o incremento patrimonial positivo (*cf.* CAPILLA, *op. cit.*, p. 22 para quien “el lucro no es sinónimo de mera ventaja, sino de ganancia en sentido estricto”; PUIG PEÑA, *Tratado de Derecho civil español*, t. IV, vol. 2, Edersa, 1946, p. 366). La reflexión de SERRANO DE NICOLÁS, A., “Contratos sobre comunidades convencionales”, en AA.VV., *Comunidades de bienes, op. cit.*, p. 1006, es la siguiente: “La obtención de beneficios (que no puede identificarse con el ánimo de lucro o ganancias propio -e imprescindible- de la sociedad civil, art. 1.665 CC) no es ningún elemento estructural de la comunidad, ni puede serlo de una comunidad convencional; pero, sin duda, de la propia gestión -que en sí no implica necesariamente actividad comercial, *vgr.* cobro de las rentas de los arrendamientos, de los bienes o elementos patrimoniales heredados que integren la comunidad convencional- lo frecuente será la obtención de rendimientos, o incluso pérdidas, cuyas reglas de reparto, de plazo de determinación (mensual, semestral, anual), etc., tendrán que sujetarse a criterios propios, de carácter estrictamente personal, y, además, por no haber ninguna persona jurídica interpuesta, ni elemento que desvirtúe la atribución personal directa, están manifiestamente alejados del derecho societario”.

de 1940⁷⁵, reiterándose en múltiples pronunciamientos posteriores sobre supuestos de calificación dudosa entre sociedad civil y comunidad de bienes de origen negocial, en los que señala expresamente que si bien ambas figuras son coincidentes en darse una situación de unión de voluntades, no lo son en cuanto a sus fines y, operatividad, pues las comunidades de bienes suponen la existencia de una propiedad en común y proindivisa, perteneciente a varias personas; lo que se traduce en un mantenimiento y simple aprovechamiento plural (art. 392 C.c.), mientras que, por contra, las sociedades se caracterizan por la existencia de un patrimonio en común que se aporta, al tráfico económico (civil o mercantil) para obtener lucros comunes repartibles entre los socios y soportar también en común las pérdidas (art. 1.665 C.c.)⁷⁶.

No faltan voces, sin embargo, advirtiendo que el fin lucrativo puede no resultar definitivo como único elemento distintivo para establecer una correcta diferenciación entre comunidad y sociedad⁷⁷. Por una parte,

⁷⁵ (RJ 1940, 886). Esta sentencia coloca la línea divisoria entre comunidad de bienes y contrato de sociedad en la “finalidad perseguida por los interesados” –lucro común partible en la sociedad y mera conservación o aprovechamiento de la comunidad–, lo que lleva a estimar que la explotación de un café-bar es negocio propio del contrato de sociedad, y más específicamente del de sociedad mercantil. *Vid.* comentario a la misma en BONET, *op. cit.*, p. 34 y ss.

⁷⁶ *Vid.* SSTs de 24-5-72 (RJ 1972, 2562), 4-12-73 (RJ 1973, 4614), 5-7-82 (RJ 1982, 4216), 18-11-86 (RJ 1986, 6442), 6-3-92 (RJ 1992, 2398), 15-12-92 (RJ 1992, 10406), 26-5-01 (RJ 2001, 3441), y 18-2-09 (RJ 2009, 1499), declarando esta última la existencia de una sociedad irregular entre los compradores de una galería comercial (pese a que el contrato de compraventa estipulaba que la finca se adquiría en régimen de propiedad indivisa) por apreciar “una relación entre las partes distinta y más amplia que la de meros copartícipes dominicales de un inmueble, adquiriendo al contrario especial relieve el contenido económico y organizativo de la explotación”; la de 13-12-95 (RJ 1995, 8122), que acogió la tesis de la sociedad frente a la comunidad en un caso de explotación conjunta de un laboratorio de análisis clínicos, señalando en su FJ 1º que “(...) el contrato de sociedad civil, aparte de la existencia de un patrimonio comunitario, se presenta dinámico al entrar en el ámbito de actividades negociales o industriales a fin de perseguir la obtención de beneficios, susceptibles de ser partidos entre los socios, que también así asumen, las pérdidas [...]. En cambio la comunidad de bienes tiene una proyección más bien estática, ya que tiende a la conservación y disfrute aprovechado de los bienes pertenecientes a plurales titulares dominicales”.

⁷⁷ Según TENA PIAZUELO, I., *La caracterización de la sociedad civil y su diferencia con la comunidad de bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 176, el contenido de la finalidad como criterio diferenciador varía de unos autores a otros, hasta el punto de que el concepto que de aquella finalidad ofrecen algunos autores, otros lo emplean para definir criterios distintos.

determinados autores cuestionan su validez ante la existencia de comunidades en las que se observa un ánimo de lucro y que, dado su origen incidental, no pueden calificarse de sociedades⁷⁸. Como ejemplo de ello, DÍEZ-PICAZO examina el supuesto que se da entre los coherederos de un empresario fallecido que desarrollaba en vida la explotación de una empresa y advierte que, de acuerdo con los postulados de la posición doctrinal que examinamos, tendríamos que encontrarnos en presencia de una sociedad, puesto que se trata de una explotación dinámica de una empresa. Y, sin embargo, en nuestro actual Derecho Positivo la empresa mercantil o industrial, permanentemente explotada por los herederos del empresario, constituye una comunidad de bienes⁷⁹.

En segundo lugar, hay autores que defienden incluso que la comunidad pueda perseguir la obtención de un lucro con los bienes comunes; en este

⁷⁸ ROTONDI, *op. cit.*, p. 726, defiende que “son elementos esenciales de la sociedad: una comunidad contractual y una finalidad de lucro, y así como sin la finalidad de lucro una comunidad convencional no podrá llamarse sociedad, tampoco la comunidad engendradora de lucro será sociedad si no es convencional” (CARNELUTTI). La STS de 21-12-70 (Ar. 5606) recoge este mismo planteamiento en su Considerando 3º: “El recurrente admitió, al contestar a la demanda, que “la editorial fue atribuida proindiviso a los herederos, a virtud del testamento del fundador y de su esposa”, el estado de indivisión de la editorial fue derivado de actos totalmente independientes de la voluntad de los herederos; surgió una comunidad de tipo incidental; no se ha acreditado su transformación en sociedad, lo que como contrato consensual requiere el acuerdo expreso en tal sentido, como lo tiene establecido esta Sala en las sentencias de 9 de julio de 1940 y 16 de abril de 1942, por lo que el elemento intencional y subjetivo, que es la *affectio societatis* no se ha justificado al subsistir la cotitularidad, no hay un sujeto único, exclusivo titular del poder de actuación; en lo concerniente a la administración de la editorial se acentúa más la norma legal reguladora de la comunidad –art. 398 del CC– porque se prefiere el principio de unanimidad en los acuerdos, al de la mayoría; no existe delimitación de responsabilidad, ni un patrimonio autónomo y respecto a la idea de ganancia, si bien es cierto que en el documento tan citado, se fijan unos sueldos y participaciones en beneficios, también lo es que de igual manera que la comunidad, incluso la convencional, si no tiene finalidad de lucro no puede ser sociedad, tampoco la comunidad con fin de lucro será sociedad, si no es convencional; de todo lo anterior se deriva la inexistencia, respecto al negocio de la editorial, de la unificación subjetiva u objetiva que caracteriza al contrato de sociedad”.

⁷⁹ DÍEZ-PICAZO, *op. cit.*, p. 908. El segundo supuesto al que se refiere el autor en su crítica a la aplicación del criterio de la explotación económica es el relativo a “la total cesación y paralización de los negocios sociales, permaneciendo indiviso el fondo social. En este supuesto, de acuerdo con la teoría que examinamos, debería existir una comunidad de bienes, puesto que se trata de un fenómeno puramente estático. Sin embargo, con arreglo a las normas del Derecho vigente, el fenómeno discutido continuaría siendo una sociedad”.

sentido, manifiesta ALBALADEJO⁸⁰ que el art. 1.665 C.c. no niega tal posibilidad, es decir, no excluye que haya más formas de unirse para obtener lucro que no sean la sociedad, simplemente afirma que es sociedad querer unirse con ánimo de sociedad para ganar. Y añade el autor que “ciertamente es desde luego sociedad la unión con ánimo de lucro en sociedad, sin embargo, ciertamente que no es sociedad la unión con ánimo de lucro en comunidad”⁸¹. Asimismo, según REDONDO TRIGO⁸², sí puede y debe

⁸⁰ ALBALADEJO, *op. cit.*, p. 677, plantea los siguientes interrogantes: “Aparte de que *no diga* la ley, que toda unión con fin de lucro es sociedad, ¿dónde dice que no puede buscarse lucro estando en común, pero sin formar sociedad, o dónde dice que el buscar lucro excluye de haber comunidad, o dónde dice que sea de esencia de ésta el sólo tener en común, pero que se pierde tal esencia si se sale de eso?”. En el mismo sentido, DE LOS RÍOS, *op. cit.*, p. 151, advierte que “el ánimo de lucro de la comunidad no puede afirmarse pero tampoco negarse. De hecho, este fin, en la sociedad, puede considerarse más *natural* que *esencial* en sentido jurídico; y no falta necesariamente en la comunidad: un lucro se obtiene claramente con la percepción de los frutos de la cosa, si ésta los produce. Estas objeciones no pasaron inadvertidas a los primeros partidarios de la tesis, que restringieron su concepto de lucro a los beneficios obtenidos mediante la actividad social, excluyendo, por tanto, todo lo que fueran meros ahorros o mejores disfrutes de la cosas; o avanzaron la máxima tan repetida de que el patrimonio de la comunidad *stricto sensu* sería un patrimonio en *conservación* frente al de la sociedad, que lo es en *transformación*”.

⁸¹ Con base en determinadas sentencias del TS (las de 9-7-40, 16-12-64, 21-12-70 y 27-9-85, entre otras), ALBALADEJO, *op. cit.*, pp. 676-677, afirma el reconocimiento del ánimo de lucro en la comunidad de bienes por el Alto Tribunal y concluye: “De toda la jurisprudencia expuesta se sigue que (por más que en algunas sentencias se apunte o dé cabida a la idea de que, según un criterio mantenido por parte de la doctrina, o acogido en algunos pasajes resolutorios de ciertas sentencias, la comunidad y la sociedad serían distinguibles por cumplir la primera, simplemente el fin, diríamos estático del uso y disfrute de las cosas comunes, y la segunda de perseguir el fin, diríamos dinámico, de obtener lucro partible a través de una gestión motriz del patrimonio social hecha por el grupo de asociados) al momento de resolver si se da sociedad o comunidad, el Tribunal Supremo lo que hace es entender que hay sociedad cuando ha mediado entre las partes un contrato *de sociedad* en el que aparece la voluntad de poner algo en común para obtener ganancias y repartirlas, y que hay comunidad *no sólo* cuando algo se tiene o se pone en común para usarlo los copartícipes, conservarlo y utilizarlo, repito, diríamos estáticamente, *sino asimismo* cuando *faltando voluntad de sociedad*, se tiene, porque se recibe o se pone, algo en común, aunque no sea solo para poseerlo en común, sino también para explotarlo, como puede ser un negocio en común, sacándole así beneficios y ganancias. Con lo que queda palpable que la distinción entre sociedad y comunidad se basa no en que *objetivamente*, y con independencia de la voluntad de las partes haya en un caso solo uso y disfrute y en el otro explotación, sino en que *subjetivamente* en un caso haya habido voluntad de sociedad, y en el otro no. Eso es así, aunque ciertamente se deba de reconocer que sin duda en la mayoría de los casos en que hay una explotación en común con ánimo de obtener lucro partible, la voluntad de las partes suele ser la de unirse en sociedad, y no en comunidad”.

admitirse la posibilidad de desarrollo de actividades por parte de las comunidades de bienes con el fin de obtener un lucro, sin que este sea propio y exclusivo de los tipos societarios. Entiende este autor que el planteamiento de las sentencias que revelan la “intención de obtener un lucro” como elemento distintivo entre el condominio y la sociedad (SAP Madrid, de 14 de octubre de 2011), es fruto indudable de aquellas corrientes doctrinales que han venido influyendo con el ánimo de excluir la posibilidad del desarrollo de actividades empresariales por parte de comunidades de bienes, mediante la imposición final de un tipo societario a las partes del contrato que no fue el realmente querido por ellas dentro del ámbito de su autonomía de la voluntad; y ante el interrogante de si las partes libremente no pueden organizar sus actividades empresariales bajo la forma de condominio porque la obtención de un lucro es puramente típico de la sociedad y no propia de una comunidad de bienes, responde que dicha posición no puede mantenerse sino mediante la exclusión del condominio de determinados sectores de la actividad económica sin fundamento legal alguno.

Más allá de la discusión en términos tradicionales, no podemos obviar tampoco la influencia de una importante corriente doctrinal, que partiendo de la revisión del concepto de sociedad llevada a cabo por el profesor GIRÓN⁸³, rechaza la validez del señalado criterio por considerar que el ánimo de lucro no es un elemento definitivo para que podamos hablar de sociedad y menos aún un requisito conceptual de ésta⁸⁴. La razón para ello es el abandono del criterio causal como eje vertebrador del fenómeno

⁸² Para REDONDO TRIGO, F., “Condominio *versus* sociedad. El ánimo de lucro en las comunidades de bienes”, *RCDI*, núm. 731, p. 1762, el ánimo de lucro no puede ser el elemento distintivo entre la comunidad y sociedad, máxime cuando ni siquiera este ánimo de lucro es elemento consustancial al contrato de sociedad.

⁸³ *Cfr.* GIRÓN, *op. cit.*, pp. 25-55. Como exponentes claros de la que ha sido denominada “doctrina estructuralista” o “doctrina finalista” se pueden citar a PANTALEÓN PRIETO, F., “La personalidad jurídica de las sociedades civiles”, *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, t. XXXVIII, 1999, pp. 23-26, en su aplicación de esta doctrina a la sociedad civil; TORRES PEREA, *op. cit.*, p. 62, y GARRIDO DE PALMA, *op. cit.*, p. 771.

⁸⁴ GIRÓN, *op. cit.*, p. 34: “De hecho, es un obstáculo insuperable para construir un concepto de “sociedad general” del tráfico jurídico que tenga capacidad de absorción de figuras atípicas basado en criterios puramente estructurales que es lo que realmente se pretende...”.

asociativo en favor de un criterio estructural, que distingue entre entidades de carácter personalista o corporativa⁸⁵.

De acuerdo con este planteamiento, el ánimo de lucro en sentido propio no formaría parte de la noción de sociedad general o sociedad en sentido estricto, que es un concepto dogmático que trasciende al concepto normativo de sociedad civil que recoge el C.c. (sociedad como tipo legal), y que abarcaría todos aquellos fenómenos de agregación de esfuerzos individuales realizados sobre bases negociales y encaminados a la consecución de un fin común y que no responden a ninguna de las formas sociales típicas incluidas en el catálogo legal⁸⁶. Bajo su manto tendrían cabida las organizaciones cuya naturaleza societaria, *prima facie*, debería rechazarse al carecer las mismas de los requisitos que para tal calificación exige la doctrina tradicional⁸⁷. En

⁸⁵ PAZ-ARES, “Ánimo de lucro y concepto de sociedad”, *Derecho Mercantil de la Comunidad Económica Europea. Estudios Homenaje a Girón Tena*, Civitas, Madrid, 1991, p. 740: “la evolución actual del derecho de sociedades, se halla presidida por una constante erosión del requisito de ánimo de lucro. (...) el centro de gravedad del sistema societario se ha ido progresivamente desplazando desde el polo de los criterios causales al ámbito de los criterios estructurales en el que, sobre la índole material del fin, prima la índole formal de la organización. Por ello, teniendo en cuenta que la sociedad constituye un fenómeno unitario en todo el ordenamiento y que, por tanto, los distintos tipos legales no pueden entenderse como figuras causalmente independientes, ha de considerarse que el paulatino reconocimiento de figuras societarias no lucrativas representa también un factor determinante para la reconstrucción del concepto de sociedad al margen del fin lucrativo. Como advierte el mismo autor, *op. cit.*, p. 733: “Se trata de prescindir drásticamente del requisito del fin lucrativo, renunciando a la vertebración del concepto de sociedad sobre bases causales. El concepto de sociedad ha de construirse sobre bases estructurales, como un fenómeno organizativo neutral e independiente de la índole o naturaleza del fin”. Desde esta perspectiva, el fin lucrativo sería el fin común usual, pero no el fin común esencial del contrato de sociedad, es decir, no forma parte del mismo concepto de *sociedad como contrato*. Los argumentos aducidos en defensa de este planteamiento son de muy variada índole, pero en última instancia se fundan en la «despolitización» del ánimo de lucro connatural al reconocimiento constitucional del derecho de asociación y en la inidoneidad de ese ánimo de lucro para seleccionar razonablemente la normativa aplicable a los fenómenos asociativos”.

⁸⁶ Para PAZ-ARES, C., Comentario al artículo 1.665 C.c., en *Comentario del Código Civil*, *op. cit.*, p. 1301, la disciplina de la sociedad hay que construirla en dos estratos -el tipológico y el conceptual- que legislativamente no se hallan separados. Las nociones de sociedad general (concepto) y de sociedad civil (tipo) son categorías doctrinales que han de servir para escrutar la regulación de la sociedad contenida en el Código y aislar dentro de ella lo que es disciplina general y básica de cualquier fenómenos societario y lo que es disciplina particular del tipo de frecuencia (que no puede confundirse con la idea de una forma social).

⁸⁷ LECIÑENA IBARRA, A., “Diferencias entre sociedad y comunidad”, en AA.VV., *Comunidad...*, *op. cit.*, pp. 71 y 72.

este sentido, el ánimo de lucro es lo único que faltaría para que, de acuerdo con la doctrina tradicional, podamos hablar de sociedad. Bastaría, por tanto, con que reunieran los mínimos exigidos por esta sociedad general (origen negocial, fin común, comunidad de contribución y estructura personalista) para que su naturaleza societaria estuviera fuera de toda discusión⁸⁸ y la asimilación a la comunidad de bienes totalmente excluida.

En consecuencia, la única disciplina aplicable a estos casos sería la de la sociedad civil aunque no haya ánimo de lucro, disciplina que actuará como “derecho común” de las agrupaciones organizadas según esquemas personalistas que no cuenten con disciplina propia. Ello no impide el juego de la autonomía de la voluntad que en el ámbito de las obligaciones permite crear otras estructuras, también sociedades, en las que no se den estas circunstancias del “tipo social”, siempre que se respete el *ius cogens* y existan los elementos mínimos que permiten reconocer la figura para distinguirla de otras⁸⁹. Naturalmente, si se dan además todos los elementos que configuran el tipo legal de la sociedad civil (los anteriores, más el ánimo de lucro y la actividad no mercantil), estaremos ante una sociedad civil.

En resumen, de acuerdo con este planteamiento, el ánimo de lucro sería un rasgo característico de determinadas sociedades personalistas, entre las que se encontraría la sociedad civil con personalidad jurídica (arts. 1.665, 1.689, 1.691 C.c.), la sociedad colectiva y la sociedad comanditaria simple (art. 116.1 C.co.), pero pueden existir otras sociedades internas o externas en las que falte dicho animus. Entre las sociedades exentas de móvil lucrativo se admite, por ejemplo, la sociedad con un objeto limitado al uso de las cosas (sociedad particular *ex art.* 1.678 C.c.) lo cual persuade claramente a favor de la insuficiencia de sólo el elemento lucro⁹⁰. Como afirma

⁸⁸ En relación con este concepto de sociedad general, *vid.* PAZ-ARES, *op. cit.*, pp. 1313-1314 y GIRÓN, *op. cit.*, p. 25 y ss.

⁸⁹ GIRÓN, *op. cit.*, p. 48.

⁹⁰ *Cfr.* LOIS, *op. cit.*, pp. 696-703, afirma que: “El objeto de la sociedad, según el artículo 1.666, puede ser cualquiera, con tal que sea lícito y redunde en interés común de los socios. Se deduce, por contra, de los términos del artículo al ser estas las únicas limitaciones imperativas. ¿En dónde aparece aquí, como módulo esencial, el ánimo de lucro? La fórmula viene a sustituirlo, «el interés común de los socios», no introduce a primera vista más que una ligera variación. Tiene, con todo, un interés máximo, porque al ahondar en el concepto se descubre atenuación de la rigidez anterior, expresivísima en la sistemática del Código, porque significa de verdad una síntesis comprensiva, una idea de mayor amplitud en que la otra queda contenida y superada. En efecto, el lucro es

GARROTE⁹¹, este modo de ver las cosas tiene una consecuencia muy importante en el ámbito de las relaciones entre comunidad de bienes y contrato, puesto que el concepto de sociedad amplía su ámbito de influencia de un modo muy importante. Sólo cuando no haya una intención de logro o consecución de un fin común estaremos ante una auténtica comunidad de origen negocial. Por ello para estos autores es ciertamente complejo encontrar comunidades de origen negocial en la que, de una u otra manera, las partes no persigan un fin común. En su caso se trataría de comunidades contractuales para el simple aprovechamiento directo del objeto común, categoría en la que evidentemente no se incluirían las comunidades societarias.

2.2.4. La personalidad jurídica.

Por último y al margen de otros criterios de menor relevancia, cabe hacer referencia al de la personalidad jurídica, criterio en virtud del cual el ordenamiento habría reconocido dicho atributo a las sociedades, pero no así a las comunidades de bienes. Este criterio al que se refieren algunos autores⁹² y que ha sido utilizado en determinadas sentencias de nuestro TS

interés para los socios, pero la noción del interés es más vasta, extendiéndose también a otro tipo de aprovechamientos que con la expresión lucro no se pueden abarcar. Este punto de vista se reafirma estableciendo una comparación con el artículo 1.678, que al señalar el objeto de la sociedad particular agrupa nociones inasequibles con la palabra lucro, como el uso y la empresa”. En la misma línea DE LA CÁMARA ÁLVAREZ, M., “El concepto de comunidad de bienes en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Resolución del T.E.A.C. de 11 de diciembre de 1969), *RDFHP*, núm. 93, 1971, p. 523, advierte: “Para que haya sociedad es menester la existencia de un acuerdo o contrato por el cual los contratantes se obliguen a poner en común dinero, bienes o industria para obtener un fin común. El artículo 1.665 del C.c. tipifica este fin como lucrativo, pero según nos revela el artículo 1.678 del propio Cuerpo legal esa exigencia debe entenderse en un sentido muy laxo, ya que puede constituir el objeto de la sociedad particular el uso o disfrute de cosas determinadas. Por tanto, el supuesto de hecho sobre el cual puede erigirse una sociedad no difiere esencialmente del que puede constituir el “*substractum*” de una simple situación de comunidad”. Asimismo, DONDERIS TATAY, L., *La copropiedad. Teorías. Derecho español*, Reus, Madrid, 1933, p. 79, señala: “obtener una ganancia no es sólo ganar dinero; puede también consistir en una satisfacción de otra índole, y, en tal sentido, el artículo 1.678 reconoce que la llamada sociedad particular tiene únicamente por objeto cosas determinadas, su uso, sus frutos”.

⁹¹ *Op. cit.*, p. 36.

⁹² Así por ejemplo, MANRESA, *op. cit.*, pp. 480-481, hace referencia a “la necesidad de una personalidad jurídica, indispensable en toda asociación cuyos bienes han sido

para justificar el litisconsorcio pasivo necesario cuando se trata de ejercitar un derecho sobre la totalidad de una cosa⁹³, tampoco resulta convincente como elemento decisivo de diferenciación desde el momento en que el art. 1.669 C.c. reconoce la existencia de sociedades civiles sin personalidad jurídica (también denominadas internas, irregulares, ocultas, etc.), que se rigen por las normas de la comunidad de bienes dada la remisión de aquel precepto al marco normativo de ésta; precisamente es ahí donde se plantea la distinción entre comunidad y sociedad y, en consecuencia, el criterio de la personalidad jurídica no puede servir a tal fin.

No vamos a entrar en el amplio debate suscitado en torno a la persona jurídica y las distintas tesis sobre su esencia y significado, pero sí queremos destacar algunos aspectos. Como punto de partida debemos recordar -siguiendo a MANCUSO⁹⁴- que como reflejo de lo que acaece respecto a los sujetos físicos, cuyo reconocimiento formal implica atribuir la calidad de “persona” (jurídicamente entendida) a entidades naturales (cada una de las cuales está constituida por un organismo físico-psíquico), en lo tocante a entes complejos el reconocimiento de los mismos supone la calificación normativa de un substrato de hecho que puede estar estructurado de maneras diversas según prevalezcan unos elementos u otros. La personalidad o relevancia jurídica de los hombres, como la de los entes morales, no proviene directamente de su existencia real en el mundo físico, sino que resulta del orden jurídico. En concreto, se trata de un expediente técnico del que se vale el ordenamiento jurídico para facilitar la actuación unificada en el tráfico de un determinado grupo social.

puestos en común, la cual no se concibe en el estado de copropiedad”; BELTRÁN DE HEREDIA, *op. cit.*, p. 72 y ss; y MIQUEL, *op. cit.*, p. 12.

⁹³ Es constante la jurisprudencia del TS en la que afirma que la comunidad de bienes ordinaria, regida por los arts. 392 y ss C.c., no puede comparecer ni ser demandada en juicio, pues al carecer de personalidad jurídica es preciso demandar a a todas las personas cotitulares del derecho que forman la comunidad [*vid.* SSTS 22-5-93 (RJ 3723), 28-7-99 (RJ 6102) y 13-5-05 (RJ 6375)], lo cual parece lógico puesto que de otra manera el derecho sólo alcanzaría a las cuotas partes ideales de los demandados. Así se reconoce también por la jurisprudencia menor; *vgr.* SAP de Santa Cruz de Tenerife de 31-10-05 (JUR 2005, 272156) y SAP Madrid de 20-7-93 (AC 1993, 1459).

⁹⁴ MANCUSO, *Personalità giuridica e soggettività delle società*, en *Il diritto fallimentare*, I, 1982, pp. 125 y 126, en DE LOS RÍOS, *op. cit.*, p. 133.

En este sentido, el reconocimiento de la personalidad jurídica –como cualidad de la que únicamente goza la sociedad por decisión legal⁹⁵– determina, entre otras consecuencias, la capacidad jurídica y autonomía absoluta o relativa del patrimonio social, lo cual viene a significar que la titularidad corresponde a la sociedad y no a los socios, de tal modo que éstos no responderán de las deudas sociales o sólo lo harán cuando se agote el patrimonio social. Ahora bien, dado que la atribución de personalidad jurídica es una consecuencia y no un presupuesto para la calificación de sociedad⁹⁶, ciertamente, no todas las sociedades gozan de personalidad jurídica, tal y como determina el art. 1.669 C.c.: “No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes”⁹⁷.

De lo que se trata entonces es de averiguar cómo se adquiere esa personalidad jurídica y cuál es el alcance de la misma. A la vista del precepto legal citado, tradicionalmente se ha venido entendiendo que los términos personalidad y publicidad van de la mano⁹⁸; sin embargo, en

⁹⁵ Según DE LOS RÍOS, *op. cit.*, p. 170: “Es cierto que la personalidad -se la llame así o se hable simplemente de subjetividad- se da en las sociedades y no en la comunidad. La sociedad recibe la personalidad precisamente porque el legislador la considera idónea para el ejercicio de la empresa o -si se prefiere y valga la expresión- porque quiere *redondear* su idoneidad.

⁹⁶ Díez-PICAZO, *op. cit.*, p. 907, opina que: “La calificación de un fenómeno jurídico como sociedad es previa a la concesión de la personalidad jurídica, porque lo que el Derecho personifica es precisamente la sociedad. De esta manera la calificación de sociedad parece un presupuesto y no una consecuencia respecto de la personalidad jurídica. Por otra parte, no puede decirse sin más que una sociedad sin personalidad jurídica sea igual a una comunidad de bienes y mucho menos a la inversa que una comunidad de bienes sea igual a la sociedad sin personalidad jurídica. Es cierto que el párrafo 2º del artículo 1669 dice que las sociedades sin personalidad jurídica se rigen por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes. Pero frente a esta afirmación cabe hacer dos observaciones. La primera es que el Código admite que continúan siendo sociedades (“esta clase de sociedades...”). La segunda es que el precepto citado no ordena la equiparación entre sociedad y comunidad, sino que lo que se limita a hacer es una remisión al régimen jurídico (“se regirá por las disposiciones relativas...”).”

⁹⁷ El tándem sociedad-comunidad que establece el art. 1.669 C.c., precepto situado en el marco de los entes sin subjetividad propia, ha servido a la doctrina para afirmar *a sensu contrario* el reconocimiento de la personalidad jurídica en las sociedades externas con carácter general.

⁹⁸ Así lo declara CAPILLA, *La sociedad civil*, Bolonia, 1984, p. 394.

cuanto al tipo de publicidad que se requiere para que la sociedad adquiera personalidad jurídica, habrá que distinguir si nos encontramos ante una sociedad mercantil o una sociedad civil.

Tratándose de sociedades mercantiles, a partir de lo dispuesto en el art. 116.II C.co. (“Una vez constituida la compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos”), se ha cuestionado el momento a partir del cual una sociedad mercantil queda válidamente constituida, adquiriendo con ello personalidad jurídica. Si bien tradicionalmente la doctrina mercantilista ha venido entendiendo que el reconocimiento de la personalidad jurídica queda subordinado al otorgamiento de escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil (con respecto a las sociedades capitalistas no cabe duda a tenor del art. 33 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC): “Con la inscripción la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo social elegido”), algunos autores -cuyo principal exponente es GIRÓN⁹⁹- afirman que la totalidad de las sociedades mercantiles adquieren la llamada “personalidad jurídica simple” desde su constitución y lo que la S.A. y la S.R.L. adquieren con la inscripción es la personalidad como tal tipo de entidades.

En esta línea, expone BAYOD PALLARÉS¹⁰⁰ que existen dos clases de personalidad jurídica: civil y mercantil. La personalidad civil se adquiere desde el momento en que “dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con el ánimo de partir entre sí las ganancias”, “cualquiera que sea la forma de constitución”. Por el hecho de que una sociedad constituida en documento privado, y por tanto, con personalidad jurídica, se complementa elevándolo a escritura pública no es posible

⁹⁹ GIRÓN, *op. cit.*, p. 226 y ss. Como advierte DE LA CÁMARA, *op. cit.*, p. 525, “Las sociedades mercantiles, según entiende la doctrina mercantilista más autorizada, sólo adquieren esa cualidad mediante la inscripción en el Registro Mercantil, lo cual es indiscutible si se trata de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, y no tan claro si la sociedad es colectiva, comanditaria o atípica”. Asimismo, según EIZAGUIRRE, *op. cit.*, p. 132: “Resulta inexcusable distinguir, en consecuencia, entre la personalidad jurídica *general* o *mínima* propia de las sociedades de personas y la personalidad jurídica *especial, plena o completa* de las sociedades de capital o de estructura corporativa, si se prefiere. Como advirtiéramos al comienzo, el sector más autorizado de la doctrina se adhiere modernamente a la concepción dual aquí propuesta”.

¹⁰⁰ BAYOD PALLARÉS, *op. cit.*, p. 61.

afirmar que pierda la personalidad jurídica que tiene desde un principio. Si algún tiempo más tarde sus administradores presentan el instrumento público en el Registro Mercantil, continuaría con aquella inicial personalidad, y una vez inscrita, no solamente no pierde aquella de naturaleza civil, sino que adquiere una nueva personalidad: la mercantil, que llevará aparejada la obligación de llevar Libros de Contabilidad, el derecho a la declaración de suspensión de pagos, a la quiebra, etc., que son situaciones anómalas de los comerciantes y sociedades mercantiles inscritas en el Registro. Así pues, ante el interrogante de si tienen personalidad jurídica (de naturaleza civil) las sociedades mercantiles irregulares, hemos de afirmar –siguiendo a CAPILLA¹⁰¹– que “atendiendo al exiguo alcance de la personalidad de las sociedades civiles, e identificando atribución de personalidad con relevancia externa de la relación social, ciertamente parecen más compatibles las opiniones que afirman también la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles irregulares”.

Este planteamiento también ha sido acogido por la jurisprudencia del TS al afirmar que las sociedades mercantiles no inscritas (en formación o irregulares) gozan de cierta personalidad jurídica, suficiente para adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones conforme al art. 38 C.c.¹⁰². La inscripción en el Registro Mercantil sólo es necesaria para que las sociedades de capital adquieran “su” especial personalidad jurídica que añade la limitación de responsabilidad de los socios; y para excluir la responsabilidad solidaria de los administradores junto a la de la propia sociedad¹⁰³. También la resolución de la DGRN de 14

¹⁰¹ CAPILLA, *Comentarios...*, p. 55.

¹⁰² El precepto reza así: “*Las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles y criminales, conforme a las leyes y reglamentos de su constitución*”.

¹⁰³ Por todas, *vid.* la STS de 24-11-10 (RJ 2011, 580). Asimismo, la STS de 19-10-01 (RJ 2001, 8649) sostiene que la inscripción de la escritura fundacional en el Registro Mercantil tiene la condición de requisito constitutivo, y en tanto no se cumpla la Sociedad carece de personalidad a determinados efectos; la personalidad jurídica, como instrumento eficaz para la organización de las empresas y creación de un centro de imputación de relaciones jurídicas útil en el tráfico jurídico, no queda limitada a los supuestos en los que se ha otorgado escritura pública -momento a partir del cual entra en juego la previsión contenida hoy en el artículo 33 en relación con el 24 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital-, de tal forma que del contrato, incluso aformal, cabe derivar cierto grado de personalidad.

de febrero de 2001¹⁰⁴, rectificando anteriores criterios, sostiene que “de ciertos preceptos legales de reciente promulgación resulta que las sociedades mercantiles en formación e irregulares gozan de personalidad jurídica o, al menos, de cierta personalidad, suficiente para adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones, conforme al artículo 38, párrafo primero del Código Civil”.

Así pues, podemos concluir: a) Que nuestro ordenamiento opta por un concepto amplio de personalidad jurídica atribuyendo la misma a todas las sociedades; b) Que la personalidad jurídica así reconocida es imperfecta o básica y se corresponde con el contenido del artículo 38 C.c.; en todo caso implica una cierta autonomía patrimonial¹⁰⁵. En este precepto se les reconoce tanto la aptitud para tener un patrimonio separado (primer inciso), como la de actuar unificadamente en el tráfico (segundo inciso)¹⁰⁶; y c) Que la inscripción registral no dota a la sociedad de personalidad jurídica, sólo atribuye la personalidad específica del tipo social elegido, tipo que se constituye con la inscripción correspondiente. En este sentido DE CASTRO¹⁰⁷ ya diferenciaba entre persona jurídica perfecta (p. ej. S.A.), concebida con una existencia y patrimonio propios, desligado de sus miembros y órganos sociales, estableciendo así una completa incomunicación entre los patrimonios de cada uno de éstos y aquélla; y persona jurídica imperfecta (p. ej. sociedad colectiva) en la que, a diferencia de la anterior, hay una cierta comunicación entre la persona jurídica y los

¹⁰⁴ (RJ 2002, 2154).

¹⁰⁵ Esta relativa autonomía patrimonial de la que goza toda sociedad, civil o mercantil (art. 38 C.c.), viene confirmada por la responsabilidad “atenuada” de los socios que establece el art. 1.698 C.c., en el apartado primero: “*Los socios no quedan obligados solidariamente respecto de las deudas de la sociedad; y ninguno puede obligar a los otros por un acto personal, si no le han conferido poder para ello*”.

¹⁰⁶ Según CABANAS TREJO, R., y BONARDELL LENZANO, R., “La RDGRN de 14 de febrero de 2001: El reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades civiles”, *RDS*, núm. 17, 2001, p. 344: “Merced a este mecanismo de imputación de relaciones se consigue afectar el patrimonio común al cumplimiento de las obligaciones adquiridas por el grupo unificado, sin perjuicio de que en las sociedades de personas, subsidiariamente se haga responder del cumplimiento de las obligaciones a sus integrantes, de manera mancomunada (sociedad civil) o solidaria (sociedad colectiva) entre ellos. De esta manera se protege a los terceros contratantes, que, en otro caso, no podrían perseguir los bienes colectivos, ni contarían con el instrumento que les permite comunicar la responsabilidad a todos los socios”.

¹⁰⁷ DE CASTRO, F., *Temas de Derecho Civil*, 1972, Marisal, Madrid, 1972, pp. 73 y 74.

miembros. Así, por ejemplo, los socios responden de las deudas sociales pero de forma subsidiaria con respecto a la sociedad¹⁰⁸.

En el caso de las sociedades civiles, al no contar con mecanismos de publicidad legal a diferencia de las sociedades mercantiles, la doctrina predominante considera que la publicidad a que alude el artículo 1.669 C.c. es una mera publicidad de hecho¹⁰⁹, de tal forma que el nacimiento de la personalidad jurídica requiere únicamente la publicación de la sociedad en el tráfico jurídico, esto es, que en sus relaciones con terceros la sociedad actúe como entidad colectiva, como sujeto de derecho. En términos generales, la idea más difundida es que la publicidad de hecho existe desde el momento en que comienzan las operaciones sociales y la sociedad se manifiesta como tal en las operaciones con terceros, lo que se conseguirá cuando los socios contraten *nomine societatis* y no en su propio nombre en el desarrollo de la actividad¹¹⁰.

¹⁰⁸ Como algún autor ha señalado, con respecto a las sociedades de estructura corporativa (SA, SRL), cuya inscripción en el Registro Mercantil es constitutiva del tipo social elegido, la ley diseña un régimen jurídico desde que comienza el proceso fundacional, con la escritura de constitución, hasta que éste concluye por medio de la inscripción y se manifiesta fundamentalmente en el reconocimiento de una mayor autonomía patrimonial que la capacidad básica o general. Es la llamada capacidad específica de las sociedades en formación (Cfr. <http://valeriperezdemadrid.es/la-personalidad-juridica-de-la-sociedad-civil-su-distincion-con-la-comunidad-de-bienes>).

¹⁰⁹ En este sentido, indica PAZ-ARES, C., Comentario al artículo 1669 CC, *op. cit.*, pp. 1357-1358: “la práctica totalidad de los tratadistas estiman que el artículo 1.669 sólo exige publicidad de hecho (SCAEVOLA, CASTÁN, DíEZ-PICAZO y GULLÓN, PUIG BRUTAU, PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER, BADÍA, CÁMARA, CAPILLA, GIRÓN)”. Por contra, DE CASTRO, *op. cit.*, pp. 83-85, ante el interrogante de si para las sociedades civiles el legislador ha seguido un sistema distinto de publicidad que para las sociedades mercantiles, señala que “no parece, por tanto, sin justificación, pensar que las sociedades civiles que gozan de personalidad jurídica, las que no mantienen secretos sus pactos, son aquellas a las que ha sido dado revestir una de las formas reconocidas por el Código de Comercio y que han sido inscritas consiguientemente en el Registro mercantil. Interpretación concorde con la naturaleza de la persona jurídica, que requiere publicidad, dada su eficacia “erga omnes”. En consecuencia, sólo las sociedades civiles con forma mercantil, las del art. 1.670 C.c., tienen personalidad jurídica. La publicidad de hecho no es idónea para atribuir personalidad jurídica a las sociedades civiles.

¹¹⁰ Diversos autores hablan en términos de “conocimiento generalizado por los terceros de la existencia de la sociedad” (cfr. CAPILLA, *La sociedad civil, op. cit.*, p. 396); conocimiento por el tercero de la existencia de la sociedad, pues se supone que ha investigado o debido investigar su trama interna (patrimonio, socios, etc.). Cfr. DíEZ-PICAZO y GULLÓN, *Sistema de Derecho civil. Teoría general del contrato. La relación obligatoria en general. Las relaciones obligatorias en particular*, vol. II, 4ª ed.,

En caso contrario, si falta este tipo de publicidad, para un sector doctrinal estaremos ante sociedades civiles “irregulares”, que, por mandato legal, no gozan de personalidad jurídica y han de estar sometidas a las normas de la comunidad de bienes, como señala el art. 1669.II C.c.¹¹¹. Sin embargo, para aquellos autores que defienden un criterio estructural y no causal en la distinción entre sociedades¹¹², la calificación como “sociedad irregular” para estos supuestos no es la más correcta y proponen la de “sociedad interna”¹¹³, por considerar que la atribución de personalidad

Tecnos, Madrid, 1983, p. 542; LACRUZ BERDEJO, L., [et al], *Elementos de Derecho civil II*, vol. II, Dykinson, 1999, p. 273, para quien “lo que aquí exige el C.c. es simplemente que los terceros conozcan, no los pactos sociales en sí, sino la existencia de la sociedad, lo cual puede suceder porque la revele el socio al contratar con los terceros a nombre de ella”; y DE LA CÁMARA, “Sociedad y personalidad jurídica”, *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, núm. 33, 2003, p. 38. También la resolución DGRN de 14-2-01 (RJ 2002, 2154) acoge este planteamiento: “(...) En cualquier caso, la exigencia de publicidad habría de ser referida a la existencia de la misma sociedad y no a los pactos sociales; lo que importa a los que se relacionan con ella es que se exteriorice el vínculo societario, de suerte que al contratar con quien actúa «nomine societatis» conozca que la relación obligatoria se entabla con el ente personificado. De este modo, producida tal exteriorización (o, según algunos autores, desde que existe la voluntad contractual de constituir la entidad colectiva como sujeto de derecho) nace ya la personalidad jurídica; cuestión distinta será que, en caso de que se exteriorice frente a unos y no frente a otros, sólo a los primeros pueda ser oponible (*cf.* artículo 1.698, párrafo segundo, del Código Civil, según el cual la sociedad no queda obligada respecto de terceros por actos que un socio haya realizado en su propio nombre o sin poder: pero no afecta a la personalidad jurídica de aquélla). El conocimiento de los pactos sociales o la posibilidad de conocerlos, resulta relevante respecto de la oponibilidad de los mismos (y en este ámbito, debe equipararse los efectos que tendría la publicidad registral y los derivados del conocimiento extrarregistral de los pactos) y no es decisivo para determinar si existe o no personalidad jurídica”.

¹¹¹ SCAEVOLA, *Código civil comentado*, t. XXV, 1ª ed., Reus, Madrid, 1933, parte de la idea de que, al igual que en las sociedades mercantiles, la personalidad de la sociedad civil tiene que estar condicionada por la observancia de ciertas formalidades de publicidad. Pero, no habiendo publicidad organizada por la ley, la que basta es la simple publicidad de hecho. Juzga, por ello, el art. 1.669 CC como “muy racional y fundado”.

¹¹² PAZ-ARES, en *Lecciones de Derecho Mercantil* (dir. ROJO), vol. I, 10ª ed., Thomson-Reuters, 2012, p. 344; PANTALEÓN, *op. cit.*, p. 26; asimismo en “Asociación y sociedad. (A propósito de una errata en el Código Civil)”, *ADC*, 1993, p. 45; PERDICES HUETOS, A.B., “Comentario al artículo 1669 CC”, *Comentarios al Código Civil* (dir. BERCOVITZ), t. VIII, Valencia, 2013, p. 11500; QUESADA SÁNCHEZ, A. J., *La sociedad civil sin personalidad jurídica en el Derecho español. Concepto y régimen jurídico*, Granada, 2007, p. 96 y ss; CABANAS y BONARDELL, *op. cit.*, p. 340.

¹¹³ Según explica PAZ-ARES, Comentario al artículo 1669 CC, *op. cit.* p. 1355: “Si, como se ha reconocido, sociedad personificada y sociedad externa son nociones equivalentes, también lo son el concepto de sociedad interna con el de sociedad sin personalidad

jurídica de estas organizaciones no depende de la publicidad de hecho (menos aún de la registral) que reciba la sociedad¹¹⁴, sino de la voluntad contractual de los socios¹¹⁵ que diseñan el régimen jurídico *ad hoc* para servir a sus propósitos en virtud de la autonomía de la voluntad (art. 1.255 C.c.) y que viene plasmada normalmente en el propio contrato constitutivo. La calificación de una sociedad como externa y personificada depende de la forma en que los socios estructuran la sociedad en el contrato y, desde el momento en que éste se perfeccione, la sociedad civil gozará de una

jurídica. Para evitar imprecisiones terminológicas, del concepto de sociedad interna hay que diferenciar el de sociedad irregular: concebida la primera como vínculo obligacional entre los socios, la segunda se revela como un fenómeno estrictamente registral que se manifiesta cuando una sociedad debiendo ser inscrita no lo está. En consecuencia, cuando no hay obligación o posibilidad de registro de un tipo social, la sociedad no puede ser técnicamente irregular (*idem*. PERDICES HUETOS, *op. cit.*, p. 11503).

¹¹⁴ Según PAZ-ARES, *Curso...*, pp. 447 y 448, no es admisible vincular la personalidad jurídica de la sociedad a la publicidad de hecho, pues sería absurdo hacer depender una calificación jurídicamente decisiva de un hecho sucesivo, extrínseco y accidental (la publicidad) y no de un hecho constitutivo, intrínseco y esencial (la voluntad contractual). De seguirse esta tesis la personalidad jurídica de la sociedad civil aparecería y desaparecería en función de que se haya publicado o no frente a los terceros, pero tampoco es admisible vincular la personalidad jurídica a la publicidad registral, no porque el ordenamiento no haya previsto un sistema de publicidad registral para las sociedades civiles, sino porque la falta de inscripción sólo determina la irregularidad de la sociedad y, como hemos visto antes, la sociedad irregular tiene personalidad jurídica básica, como lo demuestra el art. 39 TRLSC. Advierte el autor que el criterio de la publicidad de hecho sirve para diferenciar una sociedad que es *manifiesta* de otra que es *oculta*, pero no sirve para diferenciar una sociedad personificada (externa) de otra meramente obligacional (interna). Buena prueba de ello es que puede haber sociedades internas que, sin embargo, son manifiestas para todos (una sociedad concertada entre notarios para distribuir gastos y partir ingresos) y sociedades externas ocultas (una sociedad colectiva en la que los socios decidan transitoriamente no actuar en nombre de la sociedad con terceros).

¹¹⁵ Esta idea fue expuesta anteriormente por DE COSSÍO, A., *Instituciones de Derecho civil I*, ed. Alianza, Madrid, 1975, pp. 431-432: “En cierto modo, por tanto, depende de la voluntad de los socios el dotar a la entidad de una personalidad independiente y unitaria, y decimos en cierto modo porque tal actividad creadora se halla sometida a determinados límites, de una parte, porque si la finalidad perseguida es inmoral o ilícita, por cualquier causa, la sociedad carecerá de personalidad jurídica, aunque pudiera tenerla «aparente» frente a terceros de buena fe que desconocieren la existencia del defecto y contrataren con ella, y de otra, que cuando se persigue una finalidad que no es de carácter lucrativo, no bastará el contrato para dar nacimiento a la persona jurídica, sino que será preciso, además, dar cumplimiento a los requisitos a tal efecto exigidos por la Ley de Asociaciones”.

personalidad jurídica básica¹¹⁶. De igual modo, la falta de personalidad que correspondería a la llamada “sociedad interna” es un efecto pretendido por los propios socios, que excluyen de forma consciente la creación de la persona jurídica a la que imputar la titularidad del patrimonio común y que vendría a configurar una “sociedad externa”¹¹⁷.

Desde esta perspectiva estructural, el art. 1.669 C.c. es objeto de reinterpretación. La sociedad “cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios” no es la sociedad que se desarrolla en la realidad de tráfico sin darse a conocer, sino aquella sociedad que contiene una cláusula contractual, en virtud de la cual se acuerda que los pactos sociales carecen de trascendencia frente a terceros o, mejor dicho, que los pactos sociales no modifican la posición de los socios frente a terceros. Por otro lado, la sociedad “en que cada socio contrate en su propio nombre con terceros” no es la sociedad que objetivamente, y tal vez por razones de oportunidad, desarrolla su actividad mediante el mecanismo de la representación indirecta, sino aquella sociedad que contiene una cláusula contractual que impide la utilización del nombre del grupo -el *expendere nomen societatis*- en el tráfico (la utilización -como dice el art. 241 C.co.- de “una razón comercial común a todos los partícipes”).

Por lo que se refiere al régimen jurídico aplicable a estas organizaciones carentes de vocación alguna para intervenir en el tráfico o sociedades internas, el segundo párrafo del art. 1.669 C.c. precisa, de forma imperativa, que esta “clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes”. Por tanto, el precepto no afirma en modo alguno que

¹¹⁶ Afirma QUESADA, *op. cit.*, p. 36: “(...) gozar o no gozar de personalidad, para la sociedad, no debe vincularse a la valoración positiva o negativa del grupo por parte del ordenamiento o del legislador. La existencia o inexistencia de persona jurídica es consecuencia de la autonomía de la voluntad de las partes, valorada como positiva por el ordenamiento, con vistas a operar en el tráfico jurídico. Si las partes lo desean, ese grupo gozará de personalidad, y si no lo desean, no ocurrirá así”. En el mismo sentido, EIZAGUIRRE, *op. cit.*, p. 136.

¹¹⁷ Con todo, algunos autores de los que podríamos encuadrar como “clásicos” (*cfr.* CASTÁN, *op. cit.*, p. 455) distinguían entre dos esferas en la sociedad, la esfera externa (en la que hay sociedad) y la esfera interna (relaciones de los socios entre sí), en la que habría “una forma especial de comunidad”. De esta manera se está anticipando (aunque sin perfilarla aún), la distinción entre sociedad externa personificada y sociedad interna sin personalidad jurídica que luego desarrollaría la doctrina “revisionista”.

estas entidades no sean sociedades¹¹⁸ (y menos que se identifiquen con la comunidad de bienes) sino, lo que es muy distinto, que éstas carecen de personalidad jurídica, sometiéndose a las disposiciones de las comunidades de bienes. No existirá una sociedad dotada de personalidad pero, al menos inter partes, los socios de la misma estarán en sociedad desde el mismo momento en que hayan puesto en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias (art. 1.665 C.c.).

Sin entrar en el alcance de la remisión, en la actualidad, parece común la opinión de que ésta no debe entenderse en un sentido absoluto. El argumento que se ofrece para justificar la aplicación de las disposiciones reguladoras de la comunidad de bienes sólo a las relaciones de la sociedad con terceros, mas no a las relaciones internas de los socios, es que la falta de personalidad jurídica sólo es relevante en el primero de los aspectos¹¹⁹, y por tanto en el

¹¹⁸ Como afirma CAPILLA, *Comentarios...*, pp. 47-48: “(...) entre socios se aplican siempre las normas de la sociedad civil, con independencia de la personalidad jurídica de la misma, como consecuencia del efecto vinculante del contrato celebrado, no siendo elemento constitutivo del tipo contractual de la sociedad civil la publicidad de la misma, ni, por ende, la personalidad (...). La diferencia, entonces, entre sociedades ocultas y sociedades que se manifiestan como tales, dotadas, pues, de personalidad, es que frente a terceros, en el primer caso, los socios no aparecen con tal carácter, sino independientemente considerados. Mas como puede haberse constituido un patrimonio común para el desempeño de la actividad social, no siendo oponible a terceros el régimen de la sociedad civil, pues desconocen su existencia como consecuencia de la ausencia de publicidad, se deben aplicar las disposiciones comunes a los estados de indivisión en nuestro Derecho: las disposiciones de la comunidad de bienes. Pero solamente frente a terceros”. Acertadamente advierte LECIÑENA, *op. cit.*, p. 68: “Pese a la aparente claridad del enunciado, lo cierto es que la vocación del artículo 1669.2 CC al régimen de la comunidad se ha instrumentalizado para, trascendiendo del marco regulador de estas agrupaciones carentes de subjetividad propia, servir incluso de fundamento a la negación de la identidad societaria de estos grupos concebidos como meros vínculos obligatorios inter partes. Un planteamiento, a mi juicio, erróneo que desconoce que la personalidad jurídica es un elemento de presencia facultativa en el fenómeno societario sin que su ausencia implique de suyo un cambio de naturaleza de la organización. En consecuencia, la sociedad puede aparecer también carente de personalidad (sociedad interna) conservando su idiosincrasia societaria y compartiendo espacio jurídico con la comunidad de bienes. Y son precisamente estos supuestos de coexistencia de sociedad y comunidad (artículo 1.669.2 CC) los que demandan la adopción de un criterio distintivo claro”.

¹¹⁹ PAZ-ARES, *op. cit.*, p. 453, señala: “La heterogeneidad de las dos instituciones es clara: la sociedad es un contrato (art. 1665 CC) y la comunidad es una situación de titularidad colectiva o cotitularidad (art. 392 CC). La distinción no es pertinente porque cada uno de los fenómenos se proyecta sobre un plano de realidad jurídica diverso. La comunidad es un fenómeno que necesariamente tiene un sustrato real, pero en el ámbito obligatorio

orden interno no hay razón para negar virtualidad a las disposiciones que reglamentan la sociedad¹²⁰. Las normas de la comunidad servirán para regular los derechos reales sobre las cosas comunes (“sustrato material o fondo común” de la sociedad sin personalidad), que siguen perteneciendo a los socios, ahora en común, pero no las relaciones entre los socios¹²¹. En definitiva, en el ámbito de las relaciones internas, la sociedad se regirá por los pactos establecidos entre los socios, y en el ámbito de las relaciones externas, esto es, entre los socios y las personas con quienes éstos hayan contratado, se aplicarán las normas de la comunidad de bienes al no ser oponible el régimen de la sociedad civil a los terceros que desconocen su existencia.

Llegados a este punto deberíamos plantearnos cómo pueden afectar estas consideraciones a la figura objeto de nuestro estudio, pero de momento únicamente queremos fijar la atención en un par de ideas principales sobre las que volveremos más adelante. En primer lugar, la personalidad jurídica y

puede coexistir con la sociedad. La sociedad es un fenómeno que tiene un sustrato necesariamente obligatorio, pero en el ámbito real puede coexistir con la comunidad. El problema, si acaso, se plantea a la hora de distinguir aquellos fenómenos relacionados con la sociedad y con la comunidad que se proyectan sobre el mismo plano de la realidad jurídica, es decir, sobre el plano de las relaciones jurídico-reales, donde ha de distinguirse entre la comunidad propiamente dicha como forma de titularidad colectiva disgregada y la personalidad jurídica como forma de titularidad colectiva unificada, y en el plano de las relaciones obligatorias, en donde habrá que separar la sociedad propiamente dicha de la relación obligatoria legal derivada de la situación de comunidad”.

¹²⁰ Como ha advertido recientemente LECIÑENA, *op. cit.*, pp. 73-74, podría afirmarse que el empeño de la norma se centra en establecer un tándem normativo que, al aunar las reglas societarias con las propias de la comunidad contenidas en los artículos 392 y ss. CC, integrara el marco regulador de la sociedad interna. Este planteamiento conciliatorio rechazaría el total desplazamiento del régimen de dicha sociedad al Título III, del Libro II CC ya que las disposiciones del Código en este Título contenidas no están pensadas para ser el régimen jurídico de ningún contrato sino, más bien, para regular la comunidad incidental generada automáticamente por efecto de una atribución patrimonial.

¹²¹ Según reflexiones de PAZ-ARES, *Curso...*, *op. cit.* p. 455: “Cabe entender que el artículo 392.II, ubicado en sede de derechos reales, remite a la sociedad para la reglamentación de los aspectos obligatorios y que el artículo 1669.II, situado en sede de contratos, remite a la comunidad para la regulación de los aspectos jurídico-reales. Bajo esta óptica, la solución a la cuestión se torna sencillísima y coherente con el razonamiento anterior: cuando sociedad y comunidad coexisten, las relaciones obligatorias se rigen por las normas de la sociedad (arts. 1665 y sigs. CC) y las relaciones jurídicos reales se rigen por las normas de la comunidad (arts. 392 y sigs. CC)”.

su atribución pueden ser entendidas, bien como una cuestión de publicidad (doctrina tradicional), bien como una cuestión estructural que viene determinada por la configuración que otorguen las partes interesadas al fenómeno societario (doctrina estructuralista). Desde la óptica del primer planteamiento, la comunidad societaria no cuenta con la publicidad legal derivada de la inscripción en el Registro mercantil y, por tanto, no adquiriría personalidad jurídica según esta concepción registral; sin embargo, no cabe duda de que sí contaría con la publicidad de hecho que determina la personalidad jurídica de las sociedades civiles.

Ahora bien, este planteamiento deviene completamente distinto partiendo de la postura estructuralista que distingue entre sociedades internas y sociedades externas. Si, para el reconocimiento de la personalidad jurídica lo determinante es la voluntad contractual de las partes de presentarse como un grupo unificado en el tráfico y mantener relaciones con terceros en nombre de la sociedad, de tal modo que sociedad y comunidad pueden coincidir en el plano obligatorio, pero no en el plano real (donde sólo puede existir comunidad como forma de atribución de titularidad a varias personas de forma conjunta, pues si hay personificación unitaria la titularidad de los bienes corresponde a la persona jurídica¹²²), se explica en buena lógica que

¹²² En este sentido, PAZ-ARES, *op. cit.* p. 453-454: “a) La distinción entre sociedad y comunidad solo es problemática allí donde ambas figuras pueden coexistir, es decir, en los casos en que el contrato de sociedad configura una sociedad interna. Si el contrato de sociedad ha dado lugar a una sociedad externa, los fenómenos de comunidad y sociedad son incompatibles (...). b) Los verdaderos problemas de delimitación se plantean en el ámbito de las sociedades internas, pues en tales casos los fenómenos de sociedad y comunidad son efectivamente compatibles. Entonces, más que distinguir, hay que separar lo que pertenece a cada figura. En el plano de la titularidad -es decir, de la organización del patrimonio común de los socios-, es claro que hay comunidad. En el plano obligatorio es donde surgen los problemas, que en definitiva consisten en determinar cuándo la relación obligatoria que se establece entre los comuneros es una relación obligatoria contractual (sociedad) o una relación obligatoria legal (comunidad). En nuestra opinión, el elemento determinante es el fin común. Si las partes se han obligado a la consecución de un fin común, entonces necesariamente hay sociedad. Cuando la comunidad se ha constituido sin un fin común, entonces no hay sociedad. Las relaciones entre comuneros se regirán por las normas legales que rigen los aspectos obligatorios de la comunidad”. De esta misma opinión participa TENA, *op. cit.*, p. 121; MIQUEL, *op. cit.*, p. 39; y DE LOS RÍOS, *op. cit.*, pp. 156-157: “El problema de la relación entre ambas figuras, pese a su tradicionalidad, se ha planteado probablemente mal casi siempre. Es claro que, frente a la comunidad, no debe ponerse la sociedad sino, en todo caso, la titularidad de los bienes societarios (SPADA). En esencia, la comunidad es una *situación* jurídica, frente a la sociedad, que es un contrato”.

estos autores consideren que las llamadas “comunidades societarias”, que actúan en el tráfico de forma unificada pero pretendiendo escapar de la personificación jurídica de la sociedad deban ser consideradas en realidad sociedades, siendo la titularidad compartida por cuotas de los socios una mera ficción de lo que ocurre en realidad, que hay un patrimonio común atribuido de forma unificada al ente social, que es el que lo titula como persona jurídica (sociedad externa)¹²³.

2.2.5. Alcance interpretativo de los criterios diferenciales según la postura del Tribunal Supremo: la sentencia de 17 julio de 2012.

Tras la aproximación realizada a los conceptos de “comunidad de bienes” y “sociedad” a través del estudio de los criterios diferenciadores de una y otra institución jurídica, hemos de referirnos a uno de los más recientes pronunciamientos del TS sobre la aplicación y valoración de aquéllos a la hora de calificar jurídicamente un determinado fenómeno asociativo. En concreto, se trata de la sentencia de 17 de julio de 2012, que trae a colación algunas de las cuestiones a las que nos hemos ido refiriendo en las páginas precedentes y recoge la posición actual del Alto tribunal sobre esta materia.

En primer lugar, la sentencia admite la dificultad de la diferenciación entre la situación de comunidad de bienes y la de sociedad, que resulta lógica dada la proximidad conceptual de ambas figuras. Dado que estamos ante dos regímenes jurídicos distintos, se señala la conveniencia de profundizar en los criterios diferenciales que pueden informar una u otra aplicación normativa.

Partiendo de la proximidad conceptual que presenta la “mera puesta en común de bienes”, bien como comunidad, bien como sociedad, se encuentra en los propios antecedentes históricos de estas figuras, y particularmente en el posterior desenvolvimiento y función del contrato de sociedad, una perspectiva que ayuda o informa la diferenciación: “como ya señalara Ulpiano, puede afirmarse que indirectamente la relación entre comunidad y sociedad puede describirse como una relación de género a especie (*non est*

¹²³ GARROTE, *op. cit.*, p. 44.

societas sine communione). Esta perspectiva conserva una cierta aplicación en el orden sistemático de nuestro Código Civil (artículo 392 y siguientes), en donde puede afirmarse que la institución de la comunidad de bienes denota una fuerza expansiva que va más allá de la mera titularidad plural de un derecho real para comprender, entre otros, fenómenos como la copropiedad, la titularidad plural de un derecho en cosa ajena, el crédito mancomunado que no origina su fragmentación o los patrimonios y masas patrimoniales de titularidad colectiva”. En parecidos términos -añade la sentencia-, la institución de la comunidad de bienes también se proyecta sobre las sociedades irregulares o sin personalidad jurídica, en donde el artículo 1.669 del Código Civil dispone que se registrarán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.

Tampoco se le escapa al Tribunal que la doctrina científica ha tratado de establecer otros criterios diferenciales, particularmente respecto del hecho de la “voluntariedad” o “involuntariedad” en la formación de la situación jurídica, del carácter decisivo de “la idea de personalidad jurídica” de la sociedad, o de la noción de “explotación económica”. En general, como se ha dejado entrever, estos criterios pecan de excesiva simplicidad y carecen de un valor absoluto y conceptual en el terreno de la interpretación. De acuerdo con lo expuesto -indica la sentencia-, si bien estos criterios diferenciales pueden informar o favorecer las perspectivas generales de la posible diferenciación de las figuras en liza, no obstante; por sí solos carecen de valor determinante para su respectiva aplicación, de forma que deben ser integrados y cumplimentados por los criterios hermenéuticos de todo proceso de interpretación, ya resulte éste, del marco de interpretación del negocio jurídico creador de la situación, o bien del proceso de interpretación de los actos y comportamientos concluyentes al respecto.

Para llevar a cabo dicha tarea el TS enumera una serie de pautas a tener en cuenta en el proceso de interpretación cuando la formación de la situación jurídica resulte dudosa, generalmente por carecer de un negocio jurídico de creación o desenvolvimiento de la misma. Resumidamente, las pautas son las siguientes: 1) la valoración del título que originó la situación de indivisión; 2) el examen del tipo o modo de explotación de los bienes puestos en común; 3) la aplicación, en su caso, de las doctrinas de los actos

concluyentes y de los propios actos; 4) la incidencia de la voluntad de las partes en el desenvolvimiento de la situación.

Como es posible apreciar de la lectura de la sentencia, el TS recurre a los antiguos y conocidos criterios reiteradamente expuestos por la doctrina; sin embargo, entiende que para determinar en el caso concreto ante qué categoría nos encontramos se ha de llevar a cabo una labor interpretativa de la situación en cuestión, de tal modo que por aplicación de los diversos criterios, se pueda llegar a deslindar si se trata de un caso de comunidad de bienes o de sociedad (así, p. ej., la ausencia de pacto, nos podría ofrecer la realidad de una comunidad de bienes y no una sociedad). En definitiva, ha de ser el análisis del caso concreto el que nos ofrezca la respuesta acertada¹²⁴.

Hemos de advertir que ninguno de estos criterios es relevante para el Derecho Tributario, que en dicho proceso interpretativo atiende únicamente a lo dispuesto en la norma, de acuerdo con lo establecido en el art. 12.1 LGT que, a su vez, remite al artículo 3.1 C.c. (“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”). Quiérese decir con ello que en el ámbito fiscal, no se atiende a

¹²⁴ En la línea apuntada por la sentencia, señalaba a propósito de la STS de 15-10-40, DÍEZ-PICAZO, *Estudios sobre la Jurisprudencia Civil*, vol. II, 3ª ed., Tecnos, 1981, pp. 290-292, que el problema en estos casos es más que nada un problema de interpretación: decidir en presencia de una determinada situación no definida por las partes, si esta constituye sociedad o constituye comunidad. En este sentido, declara el autor: “Creo que este es un problema que debe resolverse aplicando las reglas generales de la interpretación de los contratos establecidas en los artículos 1281 y siguientes. Habría que indagar, en primer lugar, la voluntad real de los contratantes, a través de las palabras y a través de los actos coetáneos y posteriores al contrato. Pero la interpretación podrá ser también una interpretación objetiva atendiendo al criterio del artículo 1284 –variante más adecuada para que el negocio produzca los efectos pretendidos– y al artículo 1287, con su criterio del uso de los negocios. En particular, este último criterio de interpretación objetiva puede llevarnos a pensar que, efectivamente, en todos aquellos casos en que se trata de llevar a cabo en común la explotación de un negocio mercantil o industrial, lo más adecuado y lo usual es que exista un contrato de sociedad”. Asimismo, TORRES LANA, *op. cit.*, p. 264, consideraba como solución más útil, el delimitar un espacio propio de cada figura mediante la integración de un catálogo de notas definidoras a partir de los criterios enunciados, advirtiendo a su vez que “con ser condición necesaria, pese a todo quizá no sean suficiente, lo que en definitiva reconduce a una calificación casuística y ponderada”.

cómo las partes quisieron configurar (negocio) o configuraron efectivamente (actos concluyentes) la situación jurídica en cuestión, sino a cómo la tipifica y califica la norma tributaria. Más exactamente, a cómo la norma describe y configura el hecho imponible y si es posible subsumir en tal descripción la situación jurídica controvertida, dado que el Derecho Tributario no contempla la obligación entre las partes ni con terceros, ni su régimen de nacimiento y desarrollo, sino la obligación tributaria, nacida de la propia ley con independencia de la voluntad de las partes.

En definitiva, en el ámbito iusprivatista es la voluntad real de las partes el primer criterio al que el intérprete debe acudir para diferenciar en qué caso nos encontramos; sin embargo, como acertadamente sugiere ROMANÍ BIESCAS¹²⁵, semejante punto de vista no le basta al Derecho Fiscal, cuyos esquemas son precisamente los que condicionan la voluntad de las partes a la hora de configurar las relaciones sustantivas produciéndose una frecuente inversión de motivaciones. Ahora bien, el juzgador ha de investigar la verdadera naturaleza del negocio prescindiendo de la denominación dada por las partes, lo que constituye un dato objetivo que supone una superación del criterio intencional; es buscar la intención propia del negocio para que prevalezca sobre la fórmula más o menos arbitraria que subjetivamente pretenda utilizarse.

2.3. Caracterización de la comunidad societaria.

A lo largo de las páginas precedentes hemos ido señalando los principales caracteres de la comunidad societaria, y como ha quedado manifiesto, si bien esta figura adopta formalmente el *nomen iuris* de “comunidad de bienes”, en virtud de la concurrencia de una serie de circunstancias jurídicamente relevantes (puesta en común de bienes, cierta organización, realización de una actividad económica), se sitúa en la línea divisoria entre la comunidad de bienes y la sociedad. Precisamente porque nos encontramos ante un tipo de situación intermedia, se plantean determinadas cuestiones en relación con su configuración jurídica que también se discuten en sede de Derecho tributario. Nos referiremos someramente a la mismas ayudándonos para ello del planteamiento de la

¹²⁵ ROMANÍ BIESCAS, A., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Madrid, 1975, p. 48.

sentencia a que nos referíamos en el apartado anterior, sin olvidar que los criterios civilistas no son recogidos por el legislador tributario. Analizaremos a continuación algunos de los principales caracteres de la comunidad societaria a través del análisis propuesto.

2.3.1. Según la valoración del título que originó la situación de indivisión y la naturaleza *mortis causa* o *inter vivos* de la misma.

Por lo que se refiere al origen de la situación de indivisión que lleva aparejada la comunidad societaria, diremos que lo más frecuente es que surja –sin perjuicio de otras causas– por la voluntad y autonomía de los interesados en constituir la, ya sea mediante un negocio jurídico indirecto (*vgr.* la adquisición conjunta a un tercero de los bienes o derechos sobre los que se establece la comunidad, o la enajenación por el titular del derecho sobre un bien de una o más cuotas del mismo); o mediante el llamado negocio de comunicación de bienes, por mor del cual, como ya vimos, dos o más sujetos acuerdan hacer común el derecho que ya tienen sobre varios bienes de su titularidad individual, si bien, normalmente, con el objeto de disfrutar conjuntamente de dichos bienes.

La voluntad de constituir una comunidad societaria suele manifestarse de forma expresa¹²⁶, normalmente en un documento privado (incluso mediante la transcripción de un modelo al uso), pero no por ello debemos olvidar la posibilidad de una manifestación tácita, deduciéndose esta última de hechos concluyentes¹²⁷; por ello, “aun reconociendo que la adquisición –o la puesta

¹²⁶ Según TORRES PEREA, *op. cit.*, p. 61, en el caso de la compra conjunta de un bien a un tercero “*la comunidad en la propiedad surgirá sin necesidad de pactar nada*”, aunque luego matiza (siguiendo a MIQUEL) que no obstante la compra conjunta “puede llevar consigo un contrato entre compradores o no, y sólo si existe tal contrato habrá lugar a cuestionarse si existe una sociedad”.

¹²⁷ Así lo admite la propia STS de 17-7-12 (RJ 2012, 9331), cuando relativiza el criterio de la voluntariedad o involuntariedad de la situación a efectos de la distinción entre la comunidad de bienes y la sociedad, y señala que “*el propio artículo 392.2 del Código Civil contempla la posibilidad de la formación de comunidades por voluntad de los interesados, y del mismo modo puede inferirse esta finalidad del acto, sin más concreción, del cual se derive una adquisición pro-indiviso entre los partícipes del mismo*”. Igualmente la doctrina ha admitido esta posibilidad con respecto al contrato de sociedad; por todos, *vid.* GARRIDO DE PALMA, *op. cit.*, quien señala que el vínculo societario ni siquiera es necesario que se plasme expresamente: puede inferirse del comportamiento tácito concluyente de los interesados. Asimismo, señala SERRANO,

en común— de una cosa es, en principio, nada más que esto, un contrato de tracto único que se agota en sí mismo, no se ve el inconveniente en considerarla, al mismo tiempo, indicio de (acto determinado por) la previa conclusión de un negocio del que es consecuencia práctica; este negocio puede ser perfectamente la constitución de una sociedad¹²⁸.

Por otro lado, se ha de tener en cuenta que aunque el origen voluntario es el modo más frecuente de originarse la comunidad societaria, nada impide que el acuerdo negocial, pueda tomar como base una comunidad preexistente surgida, muy habitualmente, por razón de herencia, donación o, en general, atribución proindiviso de una cosa o conjunto de bienes, en cuyo caso la situación de indivisión tendría un origen incidental¹²⁹. Dentro de este tipo de comunidades de origen incidental acaso el supuesto más conflictivo lo constituya la comunidad hereditaria que continúa con la explotación de la empresa del causante, esto es, varios herederos adquieren conjuntamente una empresa, que constituye una comunidad sobre la totalidad de la organización patrimonial. Lo discutible en estos casos es si el acuerdo entre los herederos o el mero hecho de continuar la empresa hasta la partición hace surgir entre ellos una sociedad.

“Contratos...”, *op. cit.*, p. 1013, que como cualquier otro contrato, nada impide que sea verbal, pues lo que habrá será un problema de prueba aunque ésta puede resultar de los hechos concluyentes que se hayan venido sucediendo. Y, desde luego, *a lo expreso se contraponen lo meramente presunto*, pero no puede contraponerse lo tácito, pues los propios hechos concluyentes (*facta concludentia*) pueden ser no sólo suficientemente demostrativos de la existencia de la sociedad, sino, incluso, de las reglas por las que se rige, así en materia de distribución de ganancias o incluso de aportaciones.

¹²⁸ Entiende DE LOS RÍOS, *op. cit.*, p. 184, que la constitución se habrá realizado probablemente de forma verbal, cuya prueba puede ser, al menos en parte, precisamente la formación de un establecimiento o, simplemente, la adquisición de los bienes adecuados para desarrollar la empresa prevista. De hecho, nada nos obliga a pensar - contra una intuición bastante generalizada, hay que reconocerlo- que la forma de manifestación del consentimiento contractual deba ser la escrita, ni siquiera la oral en sentido estricto. Al contrario, es perfectamente posible considerar que la sociedad pueda constituirse tácitamente, o mejor dicho, por hechos concluyentes.

¹²⁹ ALBALADEJO, *op. cit.*, p. 678: “En mi opinión, la sucesión en comunidad de los herederos del difunto titular de una explotación, no es un caso anormal de comunidad, llamado o a desaparecer rápidamente o a convertirse en sociedad, sino que es un caso corriente y de toda la duración que se quiera, en el que como se recibió en comunidad y no se acordó después pasar a sociedad, siguen siendo de aquélla, por falta de contrato de sociedad y su correspondiente *affectio societatis*, lo mismo que la agrupación creada por acuerdo de comunidad, inclusive con fin de lucro, seguirá siendo comunidad si no se resuelve convertirla en sociedad mediante el correspondiente contrato”.

En este punto, la opinión de los autores civilistas y tributaristas es coincidente, pues según entiende la doctrina mayoritaria, hay comunidad y no sociedad, cuando los herederos explotan la empresa bajo una razón unificada en el tráfico, con una finalidad meramente conservativa o estática, es decir, para mantener su valor en espera de que se practique la partición hereditaria o porque el mantenimiento de la productividad de la empresa es esencial de cara a la venta a un tercero e inclusión en el activo hereditario del precio obtenido¹³⁰. GIRÓN aclara que es una comunidad provisional y su subsistencia se basa en exigencias del Derecho sucesorio. En caso contrario, cuando dicha explotación de la empresa por parte de los herederos supera una finalidad meramente conservativa previa a la liquidación, provoca la conversión de dicha comunidad en una sociedad externa¹³¹. En el mismo

¹³⁰ En este punto es significativa la STS de 21-4-71, por cuanto diferencia entre la comunidad surgida por la adjudicación de una herencia y la comunidad hereditaria por muerte del causante: “La instancia parte de una acertada distinción, en cuanto a la posibilidad de disponer del caudal hereditario, entre la comunidad creada sobre una finca a virtud de una partición y adjudicación de herencia debidamente documentado, aunque la partición de cada condueño se fije por cuotas ideales, caso en el cual pueden libremente disponer de ellas y la comunidad hereditaria creada por el solo hecho de la muerte del causante y de la declaración de herederos, antes de hacerse la partición, período en el cual todo acto dispositivo ha de realizarse conjuntamente por todos los herederos (SS de 30 abril 1935 y 15 febrero 1947), pero sin que pueda uno por sí, antes de practicada la división, enajenar ni gravar un objeto del caudal relicto, ni una parte alicuota de un bien integrado en el caudal, aunque en su día pueda corresponderle (SS de 26 enero 1906, 11 abril 1953 y 15 marzo 1945)”.

¹³¹ A juicio de PAZ-ARES, *Curso...*, *op. cit.*, p. 454: “(...) El contrato de sociedad, si no se ha pactado expresamente, ha de considerarse concertado tácitamente o por hechos concluyentes. El mismo hecho de continuar la explotación más allá de lo que exige su conservación significa que hay sociedad (*vid.* SSTS de 24 de mayo de 1979, de 16 de abril de 1942, de 4 de julio de 1959, de 28 de junio de 1975 y de 29 de julio de 1995; en sentido contrario STS de 21 de noviembre de 1970)”. Igualmente, MIQUEL, *op. cit.*, 43, estima que en los casos de continuación por los herederos de la empresa del causante, hay que admitir la posibilidad de que por medio de un contrato tácito se convierta la comunidad en sociedad; y TENA, *op. cit.*, p. 163. Más estricta ha sido la jurisprudencia del TS exigiendo la constancia indubitada de la *affectio societatis*, en los supuestos en que se ha querido detectar ese *animus* a partir de una situación anterior, *a posteriori* (p. ej. en la transformación en sociedad de un estado de comunidad incidental, como es la que surge por la sucesión hereditaria); así las SSTS de 9-7-40 y 16-4-42 que él cita, o la posterior y muy significativa, de 27-9-85 (RJ 1985, 4476) que establece la necesidad de que haya constancia de la realidad de una sociedad, para que así pueda considerarse a una comunidad surgida como hereditaria por la muerte de los padres de los litigantes, de la que formaban parte varios bienes, entre ellos un negocio industrial que se mantuvo en régimen de indivisión por acuerdo de aquéllos.

sentido se manifiesta DE LA CÁMARA¹³², cuando afirma que “en tanto el negocio pertenece a la comunidad hereditaria, no cabe pensar, evidentemente, que existe una sociedad entre los herederos¹³³. Ni siquiera puede llegarse a esta conclusión por el hecho de que al liquidar y repartir la herencia se decida la adjudicación proindiviso del establecimiento porque no haya aún acuerdo sobre su adjudicación definitiva, lo que no obsta a la conformidad sobre la división del resto de la masa hereditaria y sobre la procedencia de llevar a cabo la partición. El cambio de la comunidad (primero hereditaria, luego ordinaria) en sociedad sólo se producirá, si se produce, en el supuesto de que los herederos convengan regular la explotación común de modo tal que revele el propósito de huir de la interinidad o provisionalidad, que, en sí, es inherente a las puras situaciones comunitarias. Efectivamente, es el acuerdo entre los herederos para explotar la empresa del causante bajo una razón unificada en el tráfico (clara manifestación de la *affectio societatis*), lo que determina la calificación como de sociedad y no comunidad.

Consciente de esta posibilidad, VALERO JARABO¹³⁴, incide sobre la distinción entre la sociedad atípica y la comunidad. Así pues, “cuando la incidencia de varios titulares sobre la empresa mercantil deriva de un hecho ajeno a las partes, no estaremos ante una atípica de carácter tácito, como es el caso de la empresa de un titular que fallece y es sucedido por los coherederos. Surgirá la sociedad tácita en cuanto los actos de los

¹³² DE LA CÁMARA, “El concepto de comunidad de bienes...”, *op. cit.*, p. 524.

¹³³ GIRÓN, *Derecho...*, *op. cit.*, p. 85: “(...) el tema del ejercicio provisional del comercio bajo una Comunidad atraída a otro sector que no sea el Derecho Mercantil o el Derecho de las Sociedades e inspirado en razones propias de ese otro sector jurídico. En este plano está el problema de la posibilidad jurídica del ejercicio de una industria mercantil por una Comunidad de herederos. Este tema se trata en el Derecho alemán y la doctrina está conforme en la posibilidad de la subsistencia de la Comunidad ejerciendo el comercio y hasta con la posibilidad de inscripción en el Registro Mercantil, pero en tanto esto se precisa por razones de Derecho sucesorio. E igual sucede en Derecho matrimonial. Cuando los supuestos y fines de la rama jurídica cuyas exigencias se atienden, subordinando a ellas el Derecho de Sociedades, decaen, por la razón que fuere, entonces entra en juego la calificación de la explotación de que se trata bajo el concepto de Sociedad colectiva, porque la misma continuidad de la explotación es hecho excluyente que expresa la voluntad de proseguir el fin común”.

¹³⁴ VALERO JARABO, J., “Las situaciones intermedias de la personalidad jurídica y la sujeción por el Impuesto de Sociedades”, *Estudios del Impuesto sobre Sociedades, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios*, Barcelona, 1983, p. 57.

provisionales comuneros manifiesten una voluntad de explotación proindiviso para en adelante, momento en que se dará la puesta en común y ánimo de lucro y ganancias que caracterizan la sociedad. La fijación de términos de indivisión, constitución de órgano gestor, actuación en nombre común, y otros actos de las partes, pueden indicar la existencia de *affectio societatis*. A estos efectos será importante conocer si únicamente se persigue un disfrute o tenencia en común o bien el sometimiento de lo puesto en común a determinada actividad, con esperanza de rendimientos.

Por otro lado, si en el momento de la partición los herederos acordasen la constitución de una sociedad a la que aportasen la empresa del causante, no parece que la calificación del supuesto de hecho como de sociedad, se pueda ver enturbiada por el origen incidental de la situación de indivisión que le sirve de sustrato real. En este sentido, *vgr.*, la sentencia de la Audiencia Provincial de Gerona, de 24 de marzo de 2001¹³⁵ señala: *“En el caso que nos ocupa resulta claro que la actividad comercial desarrollada por los dos hermanos bajo la denominación comercial de “Mobles Blasi”, se corresponde mucho más con la de una sociedad que con la de una simple comunidad de bienes. No afecta a esta circunstancia el hecho de que recibieran el negocio por herencia de su madre, que lo había iniciado. Desde el momento en que aceptaron su herencia y decidieron continuar juntos la explotación del negocio, es evidente que puede apreciarse sin ningún problema un contrato de sociedad, en el que concurren todos los elementos necesarios para su existencia con arreglo al artículo 1.261 del Código Civil: consentimiento, objeto y causa, siendo irrelevante que dicho acuerdo no se plasmase por escrito ni se inscribiese en el Registro. Es claro, como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero de 1992 (RJ 1992, 145), que una buena parte de los elementos materiales recibidos, existencias del negocio, han ido cambiando por la propia dinámica comercial y el esfuerzo conjunto de ambos hermanos, concurriendo el dinamismo propio de toda sociedad al que antes hemos hecho referencia. Ha existido, por tanto, un acuerdo en orden a continuar de forma conjunta la explotación del negocio, y la falta de los requisitos de forma antes*

¹³⁵ (JUR 2001, 178818), FJº 2º.

apuntados, no producen otro efecto que el de considerar irregular la sociedad entre ellos constituida...”.

Como veremos más adelante, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Operaciones Societarias), la asociación de herederos para continuar la explotación del causante (agrícola, industrial, etc.) manteniendo indivisos los bienes que la integran -comunidad-, tributará por este concepto como “constitución de sociedad”, además de lo que corresponda por herencia.

2.3.2. Según el examen del tipo o modo de explotación de los bienes puestos en común.

Según la interpretación generalizada de esta pauta, la explotación conjunta con criterios y organización de empresa debe entenderse como una situación de sociedad, mientras que su mera utilización y aprovechamiento consorcial debe entenderse como situación de comunidad. Tras esta afirmación late la idea de que el patrimonio pro indiviso no está sujeto a un fin social como en la sociedad en la que es un elemento esencial¹³⁶, que une a los socios y garantiza la continuidad de la sociedad. Así resulta que las comunidades convencionales constitutivas se caracterizan principalmente por el mero uso y disfrute conjunto de los derechos y bienes, lo que lleva consigo una actividad que por norma general no tiene un carácter económico (*vgr.* el uso temporal de una vivienda, de una nave o de una zona de pastos, siendo varios sus titulares, o la ordenación del espacio por todos los comuneros para un mejor uso, como es la constitución de una comunidad de garajes)¹³⁷.

Donde sí surgen problemas de delimitación es en el caso que nos ocupa, el de la comunidad societaria, constituida con una finalidad sobre todo

¹³⁶ Como explica ALBIEZ, *op. cit.*, p. 1036, el fin de la comunidad convencional no llega, por norma general, a impregnar la relación jurídica que nace entre los comuneros, como sí sucede, por el contrario, en cualquier sociedad personalista. El vínculo obligatorio entre los socios es mucho más fuerte que entre los comuneros precisamente porque toda actuación de cualquier socio está orientada a un fin. Es un dato característico de la sociedad que sus causas de disolución vienen establecidas por el Código civil, mientras que la comunidad de bienes se puede disolver siendo suficiente que cualquiera de los comuneros quiera salir de ella ejercitando la acción de división, a no ser que haya un pacto de indivisión.

¹³⁷ *Op. cit.*, p. 1037.

económica. A veces se constituyen comunidades para un fin específico, como es la comunidad que se crea para la autopromoción entre los copropietarios de un edificio; en lugar de constituir una cooperativa de viviendas o una sociedad externa, una opción bastante común es la creación de una comunidad *ad aedificandum*. La doctrina es reacia a la viabilidad de las comunidades de empresa, ni siquiera como comunidades convencionales, sobre todo atendiendo a su aspecto activo, por lo que su encaje no puede ser otro que el de la sociedad¹³⁸. En este sentido, se manifiestan autores como SÁNCHEZ CALERO¹³⁹, quien advierte que “ciertamente la atracción de las llamadas comunidades de empresa o negocio al campo de las sociedades se produce por la dificultad de compaginar las normas relativas a la comunidad (que presuponen una situación estática de disfrute de una cosa) con las necesidades propias de la explotación conjunta de un negocio, que implican una actividad dinámica, a la que se adaptan mejor los preceptos relativos a las sociedades”.

Los tribunales también suelen distinguir entre la comunidad de bienes *stricto sensu*, cuya esencia radica en la titularidad y disfrute en común de un conjunto de bienes, y la comunidad de bienes funcional o dinámica, cuya esencia radica en la explotación o desarrollo en común de una actividad empresarial por parte de los comuneros, sin desdeñar a su vez el problema de inadecuación del ordenamiento o regulación civil del condominio (arts. 392 y ss C.c.) para las exigencias de una empresa mercantil. Por ello - advierte alguna sentencia-¹⁴⁰, “es comúnmente aceptado por doctrina

¹³⁸ A esta conclusión llega DE LOS RÍOS, *op. cit.*, p. 167. Su propuesta de *lege ferenda* es que la comunidad de bienes de empresa sea regulada como sociedad irregular, si bien admite la posible subsistencia de algunas de las normas relativas a la comunidad de bienes, p. 212 y ss. Sigue principalmente esta tesis GARROTE, *op. cit.*, p. 153 y ss.

¹³⁹ SÁNCHEZ CALERO, F., *Instituciones de Derecho mercantil*, vol. I., 34ª ed., Thomson Reuters, Madrid, 2011, p. 329.

¹⁴⁰ *Cfr.* La sentencia de la AP de Salamanca de 8-2-00 (JUR 2000, 112258) advierte que “(...) que a pesar de conformar ciertamente una forma jurídica de empresa un tanto atípica, es frecuente el recurso a comunidades de bienes para el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en el tráfico económico (...) El condominio romano; o coexistencia de varios dominios sobre otras tantas partes ideales de la cosa común (“ut intellectu magis partes habeant quam corpore”) muestra en esencia un aspecto real (configuración comunitaria de la propiedad) acompañado de un aspecto personal (coincidencia de varios sujetos en una misma relación jurídica) a partir del cual se establece una cierta vinculación organizada y estable entre los comuneros que pueda,

científica y jurisprudencial que, materialmente, una comunidad de bienes dinámica o funcional, esto es, orientada al desarrollo en común de una actividad económica en el tráfico, puede y posiblemente debe equipararse a una sociedad irregular civil o mercantil (en función de la naturaleza de la actividad)”¹⁴¹.

Ahora bien, como decíamos antes, nada impide que partiendo de una situación comunitaria en la que los bienes o derechos son directamente el objeto del goce comunitario, aquéllos puedan convertirse en instrumento para el ejercicio de una actividad lucrativa común. Desde esta perspectiva, siguiendo a GARROTE¹⁴² debe admitirse que lo que en un momento inicial es comunidad estática se transforme después en una sociedad (civil o colectiva irregular) si se empieza a participar en el tráfico jurídico utilizando las aportaciones para el cumplimiento del fin común. Además, debe observarse que no estamos ante compartimentos estancos, puesto que la voluntad contractual puede girar (y acaso lo normal es que lo haga por *facta concludentia*) de una figura a otra. La transformación de la comunidad negocial en sociedad, por tanto, puede resultar tanto de un hecho formal (constitución de una sociedad) como del comportamiento concreto que asumen las partes, que manifiesta de forma indubitada su voluntad de extinguir por disenso el contrato de comunidad y celebrar un contrato de sociedad con esos mismos bienes aportados. No es impedimento dogmático para ello el hecho de que, en estos casos, los bienes hayan sido aportados antes del nacimiento de la sociedad. Los bienes pueden ser aportados con independencia del contrato de sociedad, puesto que, en el límite, la sociedad

servir para justificar una acción común de todos ellos en el desarrollo de una actividad económica (comunidad dinámica, funcional)...”.

¹⁴¹ La misma sentencia admite la naturaleza societaria de la -denominada por las partes- “comunidad de bienes”, en los términos siguientes: “*Relación societaria mercantil que podría inferirse de la voluntad misma de los hermanos S.P. en el momento fundacional de su empresa, en tanto en cuanto, si atendemos a la definición básica de sociedad recogida en el art. 116 del Código de Comercio, en el contrato de constitución de la comunidad de bienes los citados hermanos se obligan a poner en común bienes (600.000 pts en total a razón de 200 000 pts cada uno) e industria (trabajo en la empresa) para realizar una actividad comercial (fontanería e Instalación de redes de distribución de gases y líquidos) que, les reporte lucro, acordando a estos efectos repartir por partes iguales la pérdidas o ganancias que se produzcan en el desarrollo de la actividad económica que constituye el objeto de la comunidad (sociedad)*”.

¹⁴² GARROTE, *op. cit.*, pp. 81-82.

puede constituirse incluso únicamente con aportaciones de industria, aunque no sea lo habitual.

2.3.3. Según la incidencia de la voluntad de las partes en el desenvolvimiento de la situación y, particularmente, en relación con la denominada “*affectio societatis*”.

Como ya sabemos a estas alturas, los interesados son libres para crear, para establecer entre ellos el vínculo jurídico que tengan por conveniente mientras observen las solemnidades y requisitos legales exigidos para cada uno de ellos, y siempre que no lesionen los intereses de terceros¹⁴³. Pero, en cualquier caso, para que haya “sociedad” hace falta ese ánimo de asociarse o lo que es igual, un propósito de actividad duradera en beneficio común compartiendo los socios la aportación de medios, la responsabilidad, los resultados favorables o adversos y la dirección del trabajo.

Ocurre, como ya vimos, que el elemento intencional, subjetivo, que la *affectio* supone, cede ante la importancia de los factores de carácter objetivo, que servirán como indicios para adquirir certeza sobre la existencia de una comunidad o de una compañía. Las pruebas en que se apoya la jurisprudencia en estos casos, incluso cuando los inmuebles en los que se desarrolla la actividad son propiedad común de los contratantes, son la existencia de contabilidad propia, cuentas bancarias comunes, adquisición de bienes en común con las ganancias obtenidas, concretas aportaciones a la formación de la sociedad, compartir el riesgo que conlleva la relación societaria, lo que excluye la percepción de una cantidad determinada, sin aumento ni disminución en función del resultado económico o la rendición de cuentas entre las partes (*vid.* SSTS de 19-11-08¹⁴⁴ y 29-09-97¹⁴⁵).

¹⁴³ MARÍN, *op. cit.*, p. 696.

¹⁴⁴ (RJ 2009, 411) Aprecia esta sentencia en su FJ 3º “(...) la figura societaria surge cuando se explota por las partes conjuntamente una academia de enseñanza, que radica en unos locales de propiedad común de ambas, siendo así que los ingresos y gastos se producen en cuentas bancarias comunes y se adquieren otros bienes en común con las ganancias obtenidas; los cuales, como ganancias, forman parte igualmente de la sociedad y han de ser objeto de partición con la liquidación final de aquélla. No se opone a ello el hecho de que el negocio figurara a nombre de la actora como autónoma, pues precisamente tal circunstancia constituye característica propia de la llamada sociedad irregular en la que los pactos se mantienen secretos entre los socios y en la que cada uno de ellos contrata en su propio nombre con los terceros, rigiéndose por las disposiciones relativas a la

Trasladar estas consideraciones sobre la incidencia de la voluntad de las partes al ámbito de las comunidades societarias nos lleva a referirnos a la posibilidad de desarrollar una actividad económica en comunidad sin que aparezca en ningún momento la *affectio societatis*. En este sentido, es muy frecuente que varias personas constituyan lo que denominan una “comunidad de bienes” para expresar que existe la voluntad de poner en común o que han puesto en común algunos bienes para la explotación de una actividad económica, sin que surja una entidad distinta a los contribuyentes. No se produce un cambio de titularidad en aquéllos porque tampoco nace ese titular social distinto de las personas individuales que forman la comunidad. Surge el interrogante entonces: ¿se puede admitir que con la simple mención a la comunidad de bienes puedan las partes crear una nueva figura de origen contractual distinta de su homónima civil?, es decir, ¿puede la voluntad de los interesados rechazar la constitución de una sociedad para el ejercicio de una actividad empresarial? En tal caso debería plantearse al menos la posible disociación entre la voluntad de las partes, que sería la de permanecer en comunidad, y la realidad de las circunstancias objetivas, que nos abocarían hacia la calificación de la entidad como de sociedad.

Pues bien, aunque por imperativo del artículo 1.255 C.c., los pactos celebrados por los agrupados serán válidos y obligatorios siempre que se respeten sus límites, desde el punto de la voluntad electora del tipo y de su caracterización dogmática, la situación creada, aunque fiscalmente pueda obtener un CIF correspondiente a una comunidad de bienes, albergaría la existencia de una sociedad civil o mercantil (en función de la naturaleza de la actividad que desarrollase). Como tiene reconocido el TS, la intención sólo determinará la aplicación del régimen jurídico de la institución elegida

comunidad de bienes (artículo 1.669 Código Civil) con la particularidad de que, dada la existencia de un conjunto patrimonial común, la liquidación ha de practicarse conforme a las normas propias de la división de la herencia (sentencias de 13 noviembre 1995 (RJ 1995, 8122), 31 julio (RJ 1997, 5619) y 14 noviembre 1997 (RJ 1997, 8124), 21 octubre 2005 (RJ 2005, 7707) y 5 diciembre 2007 (RJ 2007, 8903), entre otras)”.

¹⁴⁵ (RJ 1997, 6864), FJ 5º: “(...) no existió el contrato de sociedad, porque, entre otras razones, no aparece acreditado que el actor contribuyera con concretas aportaciones a la formación de la sociedad, aparte del trabajo profesional de Abogado; tampoco consta que compartiera el riesgo que conlleva la relación societaria, pues desde el primer momento se fijó para el actor la percepción de una cantidad determinada, sin aumento ni disminución en función del resultado económico, ni, en fin, existió rendición de cuentas entre las partes...”.

cuando haya una concordancia entre el *nomen iuris* que las partes han otorgado a la relación jurídica establecida entre ellas y la ordenación de intereses que a través de la misma han querido realizar¹⁴⁶. En definitiva, la naturaleza de un concreto negocio jurídico no depende de la denominación que formalmente le hayan atribuido las partes, siendo el contenido real del contrato el que en definitiva determina su calificación¹⁴⁷. Esta solución es coherente con la seguida en el ámbito fiscal, cuando el art. 13 LGT señala que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

La obligada conclusión es que resulta indiferente la declaración formal de regular las relaciones de una concreta organización a través de la constitución de una comunidad de bienes, si la entidad se constituye con el fin de realizar una actividad con ánimo de lucro, pues en tal caso estaremos ante una sociedad¹⁴⁸. Las denominadas comunidades societarias no son, por

¹⁴⁶ LECIÑENA, *op. cit.*, pp. 61-62. Como puntualiza PAZ-ARES, en *Lecciones...*, *op. cit.*, p. 342: “En consecuencia, siempre que en contrato se encuentren esos elementos antes apuntados, estaremos ante un contrato de sociedad, incluso aunque las partes del mismo no hayan sido conscientes de ello al contratar o incluso lo hayan calificado de otro modo; así serán sociedades... incluso las llamadas comunidades de bienes empresariales –las conocidas en el tráfico con las siglas C.B.–, que aunque reconocidas como tales en los ámbitos laboral o tributario, a efectos jurídico privados son verdaderas sociedades”. GARROTE, *op. cit.*, p. 159, señala como idea fundamental en la doctrina que no hay que dar relevancia a la voluntad de las partes para permanecer como comunidad de bienes frente al exterior (ni siquiera como comunidad en mano común) porque ello degrada la idea, arduamente trabajada, de persona jurídica como instrumento idóneo para participar en el tráfico económico.

¹⁴⁷ Entre otras, las sentencias de 17-11-88 (RJ 1988, 8604), 28-5-91, 30-9-91 (RJ 1991, 6074), 29-9-97 (RJ 1997, 6864) y 17-12-02 (RJ 2003, 206), declaran que la calificación de una relación jurídica entre las partes “ha de descansar en el contenido obligacional del negocio jurídico convenido por las mismas -que ha de ser determinado mediante las normas de interpretación establecidas en los artículos 1.281 y siguientes del Código Civil-, sin que los Tribunales se encuentren vinculados con la denominación que los contratantes hayan dado a los contratos porque éstos tienen la naturaleza que jurídicamente les corresponde a tenor del conjunto de derechos y obligaciones estipulados, con independencia de su denominación”.

¹⁴⁸ Es doctrina reiterada y unánime que desde el momento que dos o más personas se obligan a poner en común determinados bienes con intención de obtener un lucro, ello denota la existencia de la sociedad (de distinta naturaleza en función de las operaciones que la sociedad había de desarrollar, con lo que se viene a aplicar el criterio objetivo que la doctrina científica mayoritariamente contempla para llegar a establecer la naturaleza

tanto, comunidades de bienes, sino claramente sociedades, pues es innegable que tienen una finalidad de lucro, y además aparece con toda evidencia el propósito de actuar unificadamente en el tráfico. Por otra parte, no puede caber duda, tampoco, que sus relaciones frente a terceros han de someterse imperativamente a la normativa societaria, por lo que si su objeto es mercantil habrán de ser consideradas como sociedades colectivas irregulares, y si su objeto es civil, serán sociedades civiles.

3. Naturaleza jurídica y régimen aplicable a la comunidad societaria.

El principal problema que ha planteado la presencia de la comunidad societaria en la práctica deriva, como es lógico, de la discusión previa sobre su naturaleza jurídica y no es otro que el de la determinación del régimen jurídico aplicable a la misma. Admitida la posibilidad de que el sustrato material o base física para el ejercicio de una empresa sea un conjunto de bienes y derechos en régimen de copropiedad¹⁴⁹, si esa mera cotitularidad sobre los bienes organizados como establecimiento mercantil, se convierte en *activa*, esto es, desarrolla también una actividad de empresa, trascendiendo el ámbito propio de los derechos reales, incluido el dominio, surgen dificultades al intentar aplicar a esta práctica el régimen legal de la comunidad de bienes previsto en los arts. 392 ss del C.c.¹⁵⁰. Piénsese, por ejemplo, en la cuestión de la divisibilidad y responsabilidad, sobre todo

civil o mercantil de la sociedad. *Vid.* SSTS de 20-11-06 (RJ 2006, 8082), 11-10-02 (RJ 2002, 9851), 8-7-93 (RJ 1993, 6326), 3-4-91 (RJ 1991, 2633) y otras que en ellas se citan.

¹⁴⁹ El TS hace tiempo admitió que la comunidad de bienes pueda tener por objeto una empresa mercantil. Concretamente, en las sentencias de 14-2-30 (Ar. 667), 9-7-40 (Ar. 691) y 15-10-40 (Ar. 886), señaló que la comunidad puede recaer sobre una explotación industrial, disponiendo expresamente en la de 21-12-65 (Ar. 5957), que “nada se opone a que (la empresa mercantil) pueda ser objeto de un condominio, toda vez que a tenor del art. 392 del Código civil existe comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas, ni tampoco a que pueda ser objeto de reivindicaciones como un todo unitario y complejo, diferenciado de los elementos que singularmente la integran”.

¹⁵⁰ DE LOS RÍOS, *op. cit.*, pp. 167-168: “Se ha afirmado, por ejemplo, que la comunidad de empresa no satisface ni a los intereses de la empresa ni a los del mercado (acreedores). A la empresa le perjudican tanto el uso libre de los bienes del establecimiento atribuido a los comuneros como la acción de división. A los acreedores, la posible concurrencia, en pie de igualdad, de los acreedores particulares de los socios”).

concursal, de la *comunidad*¹⁵¹, o la necesidad de obtener el acuerdo de la mayoría de los partícipes y el posible recurso a la autoridad judicial como obstáculos para la buena marcha de la administración empresarial¹⁵².

Precisamente, la inadecuación de las normas previstas en los arts. 392 y ss. C.c., a la empresa desarrollada en régimen de comunidad, es uno de los motivos por el que –según anunciábamos antes– gran parte de la doctrina científica rechaza este fenómeno asociativo, argumentando su postura, bien en la imposibilidad ontológica de la comunidad societaria, por ser contenido propio de la comunidad el solo goce de la cosa, que no el ejercicio de una empresa sobre la base de aquella¹⁵³, bien en la diversidad estructural predicable de la comunidad respecto a la sociedad¹⁵⁴. En este sentido, son argumentos favoritos la autonomía patrimonial (de la sociedad) y la funcionalidad de la aportación, en el mismo caso. Con todo ello se explica la

¹⁵¹ Comparten esta opinión MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario”, *QF*, núm. 1-2, 2008, pp. 17-18. A propósito de las comunidades de bienes que desarrollan actividades profesionales señalan que tales entidades no encajan dentro de la configuración que nos da el art. 392 del Código Civil, pues una cosa es que la comunidad sea titular de los bienes (ejemplo: mobiliario, equipos informáticos, etc.) o derechos (ejemplo: un arrendamiento o un bien en «leasing») y otra, bien distinta, es que la actividad se lleve a cabo por la comunidad. En su opinión nos encontramos, en estos casos, ante sociedades civiles irregulares o comunidades societarias.

¹⁵² CAPILLA, *op. cit.*, p. 143.

¹⁵³ DE LOS RÍOS, *op. cit.*, pp. 145 y 169, defiende que la comunidad no es más que una situación de cotitularidad de derecho real cuyo contenido natural es el goce de su objeto (...) asimismo que la empresa no es una mera manifestación del goce, sino una actividad con características propias, independiente del derecho por el que se disponga de los bienes -que no necesariamente conforman un establecimiento- por medio de los cuales se desarrolla. Con la primera de las figuras no se pretende, ni se puede pretender, dar cabida a finalidades que trascienden del goce del objeto mismo del derecho. Con la segunda se pretende, en cambio, precisamente dar respuesta a las necesidades de diversas personas que no quieren ya simplemente gozar de los bienes que desean poner en común, sino más bien emplearlos en fines que superan la esfera particular de cada uno de los mismos. Respuesta, a nuestro juicio, más que suficiente, pues no se nos ocurre mejor solución para el caso que el de considerar sujeto único al grupo de socios y permitirles, asimismo, la afectación y separación de una parte de sus patrimonios. Separación, en cualquier caso; el grado está en función, eso sí, de otras condiciones que hoy día dependen, además, prácticamente de la voluntad de aquéllos.

¹⁵⁴ Señala TRUJILLO, *op. cit.*, p. 110, que en el caso de la sociedad, la agrupación impone una determinada organización, de mayor o menor complejidad, que incluso puede dar lugar a una nueva personalidad jurídica y a un patrimonio separado, y en el caso de la comunidad respeta la individualidad jurídica de los que se agrupan, al disgregar la aportación común mediante la atribución de cuotas.

distinta posición que ocupan en el Ordenamiento, y singularmente la función prevista para cada una de ellas. Algún autor ha señalado incluso que si admitiéramos que la C.B. funcionara en el tráfico como tal comunidad estaríamos en el fondo dando un paso atrás de la moderna construcción de la persona jurídica con patrimonio propio, volviendo a la teoría del patrimonio colectivo que funciona en el tráfico (normalmente, bajo la modalidad de la mano común) sin personalidad propia¹⁵⁵. Al margen de cualquier valoración, hemos de advertir que, precisamente, ese patrimonio separado sin personalidad es admitido en nuestro Derecho Tributario para permitirle una autonomía en el tráfico de cara a asumir obligaciones de forma independiente a las de sus integrantes, al menos en el ámbito fiscal, como expresa el art. 35.4 LGT al precisar que sean “susceptibles de imposición”.

Partiendo de la inadmisión de la comunidad de bienes como forma jurídica de empresa por las razones apuntadas, se hace preciso, no obstante, determinar el tratamiento específico de estas comunidades societarias. En este sentido, los distintos autores que han estudiado el tema proponen en su mayoría reconducir este fenómeno asociativo a la categoría de *sociedad*, bien porque consideran que resulta idónea para cumplimiento de los fines que la comunidad de empresa pretende alcanzar, al estar diseñada precisamente para el ejercicio en común de actividades económicas, particularmente empresariales¹⁵⁶, bien porque entienden que aunque las

¹⁵⁵ GARROTE, *op. cit.*, p. 160. En esta línea, LECIÑENA, *op. cit.*, pp. 60-61, señala: “En las sociedades con personalidad jurídica, el tipo social que sirve de molde a la ordenación jurídica articulada en el contrato será el que determine su marco normativo, apartando del mismo cualquier técnica que no sea la societaria. Por tanto, la posibilidad de reconocer la existencia de un patrimonio común cuya titularidad perteneciere a los socios en su condición de tal relegando de la misma al ente creado quedaría descartada. Ni siquiera la posibilidad de que la sociedad externa apareciera en el tráfico económico como una comunidad de bienes destinada al ejercicio de actividades empresariales o profesionales sería capaz de enervar tal incompatibilidad”.

¹⁵⁶ DE LOS RIOS, *op. cit.*, p. 167: “(...) se articula como un sujeto de derecho, apto, idóneo, más bien, por tanto, para actuar en el tráfico, y determinado precisamente por el fin común de las partes, ampliamente considerado, además como actividad. A lo que se añaden, a su vez, determinadas exigencias de responsabilidad y garantía frente a terceros -precisamente los aspectos en que naufragaba, sobre todo, la regulación de la comunidad de bienes- que implican la existencia de tipos generales de sociedad que no precisan ser reclamados para ser de suyo aplicables. Por su parte, LECIÑENA, *op. cit.*, p. 63, entiende que el régimen jurídico de la comunidad societaria, “no permitiría la conciliación de las normas societarias con las comunitarias dado que éstas, diseñadas por los artículos 392 y ss. CC, no encajarían con las necesidades que las partes

partes no hayan manifestado su voluntad de constituirse en sociedad -o incluso si han acordado explotar los bienes en régimen de comunidad-, nos encontramos ante una *sociedad* que como tal ha de quedar sometida al régimen normativo de este tipo de agrupación.

Recuérdese que cierto sector de la doctrina mercantilista defiende que este tipo de “C.B.” tiene personalidad jurídica propia (arts. 38.1 C.c. y 116.2 C.co.), pues al ánimo de lucro se une la publicidad de hecho que supone operar en el tráfico jurídico de forma unificada (según la doctrina tradicional), o la configuración contractual de la sociedad como sociedad externa (según la doctrina moderna), sin necesidad de su inscripción en el Registro Mercantil¹⁵⁷. Así por ejemplo, PAZ-ARES¹⁵⁸, tras advertir sobre la problemática que plantean las comunidades que explotan una empresa bajo una razón unificada en el tráfico, defiende que “tales organizaciones, de comunidades, sólo tienen el nombre. Son sociedades externas y por tanto personificadas (el carácter externo de la sociedad se desprende con toda evidencia del propósito de actuar unificadamente en el tráfico). El contrato

pretendían satisfacer con ella, derivando su normativa hacia la sociedad colectiva y en el caso de objeto no empresarial, a la sociedad civil. Una realidad jurídica que pone de manifiesto a mayor abundamiento la incompatibilidad existente entre estas dos instituciones, sociedad y comunidad, cuando de sociedades externas se trata, con independencia de la denominación dada por las partes.

¹⁵⁷ GARROTE, *op. cit.*, p. 172.

¹⁵⁸ PAZ-ARES, *Curso...*, *op. cit.*, pp. 453-454: “Si el contrato de sociedad ha dado lugar a una sociedad externa, los fenómenos de comunidad y sociedad son incompatibles. Esta situación de incompatibilidad es la que se presenta con las comunidades de bienes -a veces llamadas “comunidades societarias”- dedicadas a la explotación de una empresa bajo una razón unificada en el tráfico (v. SSTs de 13 de marzo de 1961 y 21 de diciembre de 1965; Res. DGRN de 7 de julio de 1962)”. En efecto, la “comunidad de bienes” como forma de organización de la empresa colectiva, aunque obtenida carta de naturaleza en el Derecho fiscal (v. art. 35.4. LGT 2003) o en el Derecho Laboral (v. art. 1.2 ET), que la ha obtenido por simples razones de evitar el fraude, constituye un *monstrum* jurídico que hay que desterrar de nuestra praxis negocial. Tales organizaciones, de comunidades, solo tienen el nombre. Son sociedades y, además, porque se han constituido con el propósito de actuar unificadamente en el tráfico, son sociedades externas y, por tanto, personificadas (aunque sean irregulares por no haberse inscrito en el Registro Mercantil. La calificación y aun el intento empírico de las partes de permanecer como comunidad de bienes no puede prosperar, y así comienza a reconocerlo la Jurisprudencia (v. STS de 25 de marzo de 1996). En estos casos, las relaciones externas han de someterse imperativamente a la normativa societaria. Razones tanto conceptuales como de política jurídica impiden admitir la actuación en el tráfico jurídico de las comunidades. Un problema similar presentan las comunidades hereditarias sobre establecimientos mercantiles”.

de sociedad, si no se ha pactado expresamente, ha de considerarse concertado tácitamente o por hechos concluyentes. El mismo hecho de continuar la explotación significa que hay sociedad”. En la misma línea, MIQUEL GONZÁLEZ¹⁵⁹, defiende la existencia en estos casos de un contrato de sociedad tácitamente pactado, el cual permitiría considerar la conversión de una comunidad de bienes en sociedad cuando aquélla tuviera una finalidad reconocida y, en este sentido, señala: “La actuación en el tráfico de los comuneros en cuanto empresarios en comunidad seguramente exige o presupone una voluntad de ser socios, pero no es claro cuando se cumplen los requisitos del art. 1.669 para obtener personalidad”.

Con todo, debemos manifestar que este planteamiento no es unánimemente seguido por la doctrina, donde un sector –no obstante, minoritario en la actualidad–, ha defendido, o al menos no ha descartado¹⁶⁰, el criterio de la voluntad de las partes como definitivo a la hora de calificar un fenómeno asociativo como comunidad o como sociedad. Desde esta perspectiva es posible encontrar autores para quienes estamos ante un supuesto de auténtica comunidad de bienes sujeto a la regulación de los arts.

¹⁵⁹ MIQUEL, *op. cit.*, p. 30. Asimismo, EIZAGUIRRE, *op. cit.*, p. 139, mantiene que “la consecuencia que se impone es el reconocimiento de la personalidad jurídica elemental o básica de las sociedades irregulares y, por consiguiente, de las «comunidades de bienes», con capacidad registral y procesal, conforme a su condición legal de sociedades colectivas, o en su caso, de sociedades civiles”.

¹⁶⁰ Según MUÑOZ XANCÓ, “El condominio...”, *op. cit.*, pp. 959-960: “Jurídicamente no hay obstáculo alguno para que un negocio pueda ser poseído en comunidad... habrá que tener muy en cuenta no sólo la intención de sus copropietarios, sino su proceder respecto al fin perseguido...lo decisivo será determinar la relación que guarda cada una de estas figuras con los fines de los copartícipes”. Dubitativo se muestra DÍEZ PICAZO, *Fundamentos...*, p. 908, cuando defiende el criterio diferenciador de la *affectio societatis*, si se entiende por ésta la voluntad de que la situación creada sea una sociedad. Añade el autor que para la interpretación del negocio jurídico creador de la situación en examen deben aplicarse los criterios hermenéuticos generales (*cfr.* en particular los arts. 1.284 y 1.287), y señala que el problema es especialmente difícil en todos aquellos casos en que el negocio jurídico creador de la situación comunitaria o societaria esté formado por un puro comportamiento concluyente (declaración tácita de voluntad), pero los criterios interpretativos a aplicar deben ser los mismos. Asimismo, en *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, II, 1983, p. 297, hablando de la constitución voluntaria de complejos patrimoniales: “...como criterio interpretativo parece valer la idea de que la conjunta explotación de una empresa debe entenderse por regla general como sociedad, mientras que el conjunto aprovechamiento estático de un bien debe entenderse por regla general como comunidad”.

392 y ss C.c.. Así por ejemplo, ALBALADEJO¹⁶¹ se apoya en la defensa del principio de autonomía de la voluntad, en virtud del cual, los bienes del patrimonio común permanecerán en régimen de comunidad hasta el momento en que los copropietarios decidan integrarlos en un patrimonio social mediante un contrato de sociedad¹⁶². De igual modo, VICENT CHULIÁ defiende que la simple comunidad de bienes, sobrevenida o voluntaria puede servir de sustrato económico para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, si bien añade que “con tal de que se ejercite en nombre propio de cada comunero”; condición que excluye el tipo de comunidad que venimos estudiando¹⁶³.

Otros autores como FERNÁNDEZ DEL POZO y DE ALARCÓN ELORRIETA, sin considerar que estemos ante auténticas comunidades de bienes ni tampoco sociedades, se decantan por una vía intermedia como sería la llamada “comunidad funcional”, figura surgida en el ámbito registral ante la realidad de situaciones de cotitularidad estables (vgr. clubes de

¹⁶¹ ALBALADEJO, *op. cit.*, p. 671, razona su opinión del siguiente modo: “*La sociedad y la comunidad son dos formas de unión o agrupación, de los comuneros o de los socios, cada una sometida a unas reglas suyas en nuestra ley, reglas que no son contradictorias las de la una y las de la otra, además de que ni siquiera son discrepantes, y cuando la unión se establece por voluntad de las partes (lo que siempre es necesario en la sociedad, pero no en la comunidad), que nazca una o que nazca la otra, depende de lo que las partes hayan querido, y no de que la sociedad sí persiga, y la comunidad no, lucro o ganancia, pues si es cierto que la sociedad siempre debe buscarlo, la comunidad tanto como puede no perseguirlo, puede también sí perseguirlo*”. Posteriormente en *Derecho Civil III (Derecho de bienes)*, *op. cit.*, p. 373, señala: “*si es que unas personas buscan ganar, como eso tanto puede conseguirse uniéndose en sociedad, como sin necesidad de asociarse, sino simplemente crean una comunidad, serán esas personas, por su voluntad, las que se agrupen, bien en comunidad, bien en sociedad, de modo que lo que diferenciará en estos casos a una de la otra, no será el buscar una ganancia o no (quedando pues la comunidad sólo para tener en común, y eventualmente ganar con el disfrute) sino haber querido, para conseguir la ganancia, bien una comunidad, o, diferentemente una sociedad. Es decir, que la agrupación lucrativa sea una sociedad o una comunidad depende de la voluntad de los interesados, que pueden constituir una o constituir otra*” (subrayado del propio autor). Asimismo, *cfr.* REDONDO, *op. cit.*, p. 1741: “(...) si puede y debe admitirse la posibilidad de desarrollo de actividades por parte de las comunidades de bienes con el fin de obtener un lucro, sin que este sea propio y exclusivo de los tipos societarios; y GRIMALDOS GARCÍA, M^a. I, “¿Sociedad interna o comunidad de bienes?: de los criterios de distinción en nuestra jurisprudencia. A propósito de la STS de 17 de julio de 2012”, *Diario La Ley*, núm. 8056, 2013.

¹⁶² En el mismo sentido, SÁENZ DE SANTA MARÍA, *op. cit.*, p. 425 y ss.

¹⁶³ VICENT CHULIÁ, F., *Compendio crítico de Derecho mercantil*, t. I, vol. I, 3^a ed., Bosch, Barcelona, 1990, p. 290.

inversión, comunidades *ad aedificandum*, fondos de gestión)¹⁶⁴, y que, según estos autores, se definiría como una comunidad atípica que se explica precisamente por la ausencia de las notas que caracterizaban la comunidad romana, típicamente incidental¹⁶⁵. Sin embargo, para nosotros, la comunidad que venimos estudiando estaría más próxima a un fenómeno de naturaleza societaria que a esta categoría de comunidad funcional pues, a diferencia de la sociedad, en aquélla no concurre la voluntad de despegar una conducta dirigida a la obtención de un fin de lucro, es decir, la actividad desarrollada por los copropietarios se desenvuelve en función del aprovechamiento económico de la cosa. Efectivamente, es una actividad provechosa, pero tal beneficio no nace de una distinción dinámica de búsqueda de un rendimiento, pecuniario o no, en el que los bienes aparezcan como medio para su consecución; sino que en puridad, aun admitiendo la existencia de rentabilidad económica (pues, en otro caso, difícilmente se concebiría el nacimiento y prolongación de la situación de comunidad) los bienes continúan siendo un fin en sí mismos¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Fue la RDGRN de 18-5-83 (RJ 1983, 6969), la que introdujo el concepto en nuestro sistema registral, en la que se analizó la comunidad sobre local comercial subterráneo destinado a garaje en el que se había configurado la exclusión de la acción de división de la cosa común y la de retracto de comuneros.

¹⁶⁵ Según FERNÁNDEZ DEL POZO, L., y DE ALARCÓN ELORRIETA, M^a L., “Aproximación al estudio de nuevas categorías de cotitularidad jurídica: Las «comunidades funcionales» y los «fondos de gestión»”, *RCDI*, núm. 592, 1989, p. 620 ss, entre las “comunidades funcionales”, entendidas como comunidades de bienes que gozan de características propias de una sociedad, generalmente por la estabilidad de la cotitularidad que conllevan, se incluyen “las diversas fórmulas de aprovechamiento en común de carácter empresarial”. Para REDONDO, *op. cit.*, p. 1762: “(...)

la propia práctica (en este caso, la registral) ha servido para alumbrar figuras como la comunidad incidental que podemos decir que suponen un paso más en la tradicional distinción entre sociedad y comunidad. La voluntad de las partes y la insuficiencia de dichos tipos clásicos para poder ofrecer un marco jurídico que se adecue a las particularidades de la actividad consensuada por las partes, han hecho que una especie de *tertium genus* como es la propia comunidad incidental, pase a ser objeto de recurso por las partes en la regulación de sus actividades”.

¹⁶⁶ GODOY DOMÍNGUEZ, L.A., “La comunidad funcional”, *ADC*, núm. 55, 2002, pp. 197-198. Añade el autor: “Mientras, en la sociedad, al tratarse de una forma de ejercicio colectivo de empresa, la actividad está en función de la producción y del cambio, indirectamente, en cuanto la cosa es elemento que sirve para desplegar dicha actividad. Por esta misma razón se interpreta, desde la perspectiva causal, que la relación entre el elemento objetivo (los bienes) y el subjetivo (la actividad), da prevalencia al primero en la comunidad, y al segundo en la sociedad; por ello se ha situado la causa en la comunidad en obtener ventajas de los bienes que se ponen en común, mediante el goce

3.1. La postura de la doctrina científica: la “comunidad societaria” como sociedad irregular mercantil o sociedad civil.

La conclusión de la situación que acabamos de considerar y punto de partida para abordar la cuestión del régimen jurídico de la comunidad societaria, es que cuando los bienes en común constituyen el medio para obtener una ganancia repartible entre las partes mediante el ejercicio de una actividad lucrativa, aunque el pacto constitutivo se refiera a una comunidad de bienes, nos encontraremos en realidad ante una sociedad, que será civil o mercantil según resulte de los criterios que expondremos a continuación.

A la hora de determinar si nos encontramos ante una sociedad civil o mercantil, hemos de tener en cuenta, en primer lugar, que los criterios de mayor acogida no son válidos a estos efectos pues, por un lado, la finalidad lucrativa se da tanto en una sociedad civil como en una mercantil (arts. 116 C.co. y 1.665 C.c.) y, por otro lado, la personalidad jurídica se reconoce a ambas cuando cumplen los requisitos legales (art.119 C.co. y 1.669 C.c.)¹⁶⁷. Así pues, los criterios más utilizados por la doctrina y la jurisprudencia para distinguir entre sociedades civiles y mercantiles son, principalmente, dos: a) un *criterio formal*, que atiende a la forma de constituirse la sociedad y que parece adoptar Código de Comercio de acuerdo con la redacción de su art. 116; y b) un *criterio objetivo*, basado en la naturaleza de las operaciones y actividades que realice la sociedad (por el que parece inclinarse el C.c. a tenor de lo establecido en sus art. 36 y 1.670, al permitir que este último que las sociedades civiles “por el objeto a que se consagren” puedan adoptar cualquiera de las formas admitidas en el Código de Comercio).

Actualmente, dado que el Código Civil es posterior al Código de Comercio, el criterio mayormente aceptado por la doctrina científica para distinguir entre sociedades civiles y mercantiles, es aquel que se basa en la naturaleza de las operaciones que constituyen su objeto social, de tal modo, conforme a este criterio, son sociedades mercantiles las que se dedican a

de sus utilidades, mientras que en la sociedad se localiza en el ejercicio en común de la actividad económica, lo que se realiza a través de un ente creado con este fin”.

¹⁶⁷ En este sentido, la resolución de la DGRN de 14-4-01 (RJ 2002, 2154). GARCÍA MAS, F.J., “La sociedad civil y su conexión registral”, *RCDI*, núm. 599, 1990, añade la Resolución de 28-6-85 (RJ 1985, 3501) que según el autor se basa en el esquema clásico de inscripción previa en un Registro Público para que luego la adquisición (bien inmueble) tenga acceso al Registro de la Propiedad.

realizar actos de comercio y sociedades civiles las que no tienen un fin comercial o industrial¹⁶⁸, salvo el supuesto de las sociedades con forma mercantil (*vgr.* sociedades anónimas y limitadas) que la ley declara mercantiles cualquiera que sea su objeto (art. 2 TRLSC). Por otro lado, se trata de una clasificación que no puede quedar al arbitrio de las partes, sino que viene dada imperativamente por la naturaleza de las operaciones o actividades que desarrollan¹⁶⁹. Así lo mantiene el TS en las sentencias en las que declara que para establecer la siempre dificultosa frontera entre sociedades civiles y mercantiles, debe prescindirse de la denominación que hayan consignado las partes en el contrato constitutivo para atender al objeto social¹⁷⁰. Una vez calificada la naturaleza de la entidad, como civil o

¹⁶⁸ Se suelen considerar de objeto civil, las sociedades civiles dedicadas, por ejemplo, a actividades agrícolas o pecuarias, artesanales, pues la idea de empresa -que implica primacía del factor capital sobre el factor trabajo- no tiene cabida en el ámbito artesanal (*cfr.* art. 326.3 C.co.), actividades profesionales, artísticas, de fin instructivo o educativo. PAZ-ARES, Comentario al art. 1.670 Código civil, en *Comentario Código civil, op. cit.*..., reconociendo la dificultad de establecer un principio general, se arriesga, insinuando, que la línea divisoria debe trazarse, siguiendo el linde que separa las empresas organizadas (en las que predomina el factor capital, que buscan un lucro capitalista), y las empresas simplificadas (en las que predomina el factor trabajo, y la búsqueda de un lucro meramente profesional, y que operan sobre la base del llamado cálculo natural).

¹⁶⁹ *Cfr.* Resoluciones de la DGRN de 28-6-85 (RJ 1985, 3501), 30-4-97 (RJ 1997, 3599) y 21-5-13 (RJ 2013, 4857) que declaran: “(...) todo contrato por el que se constituye una sociedad cuyo objeto sea la realización de actos de comercio tiene la consideración de acto de comercio, como resultado los artículos 2, 116, 117 y 124 del Código de Comercio y del mismo artículo 1670 del Código Civil y, por tanto, la sociedad quedará sujeta, en primer lugar, a las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, de acuerdo con sus artículos 2 y 50 y con lo establecido en los artículos 35 y 36 del Código Civil, sin que para eludir la aplicación de las reglas mercantiles de las sociedades, sea suficiente la expresa voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil, pues las normas mercantiles aplicables son, muchas de ellas, de carácter imperativo por estar dictadas en interés de terceros o del tráfico, como ocurre con las que regulan el régimen de los órganos sociales, la responsabilidad de la sociedad, de los socios y de los encargados de la gestión social, la prescripción de las acciones o el estatuto del comerciante (contabilidad mercantil, calificación de los actos de comercio, quiebra, etc.)”.

¹⁷⁰ Así, p. ej., en la sentencia de 19-12-07 (RJ 2007, 9046), FJ 2º, advierte como “La misma doctrina jurisprudencial se ha encargado de establecer las notas que permiten diferenciar, más allá de la denominación empleada en el título constitutivo, las sociedades civiles de las mercantiles irregulares, en base al artículo 116 del Código de Comercio, y los artículos 1665 y 1670 del Código Civil, estableciendo el rasgo de la mercantilidad en razón del objeto social y su finalidad, y en el desarrollo de una actividad externa con ánimo de lucro, lo que supone la integración en una estructura empresarial organizada y proyectada al comercio, completada por capacidades

mercantil, atendiendo a su objeto, habrá que analizar otras circunstancias que son determinantes para la aplicación del régimen jurídico, como veremos a continuación. Por ejemplo, las sociedades mercantiles tienen unos requisitos precisos que determinan su regularidad (escritura constitutiva e inscripción), mientras que el límite de la regularidad o irregularidad de las sociedades civiles es más difuso.

3.1.1. Supuesto de que la “C.B.” desarrolle actividades empresariales de carácter mercantil.

Como punto de partida se ha de tener en cuenta que la comunidad societaria, precisamente porque pretende huir de la adopción de uno de los tipos previstos por la normativa, no suele sujetarse a ningún tipo de formalidad¹⁷¹. Estas comunidades, no encajan a priori en ninguno de los tipos sociales regulados por la legislación mercantil para ejercer el comercio, lo que conduce la cuestión al régimen de las llamadas sociedades irregulares mercantiles. Como es bien sabido, con esta denominación se hace referencia a una situación de sociedad difundida entre el público como tal que carece, sin embargo, bien del requisito formal de inscripción en el Registro Mercantil¹⁷², bien de la consignación en escritura pública del contrato de sociedad. Se trata, por lo tanto, de una entidad que no disfruta de la publicidad legal derivada de la inscripción, pero sí posee la llamada publicidad de hecho, en cuanto que, ante terceros, se presenta externamente

productoras y de mercantilización en su cometido social –Sentencia de 21 de junio de 1998 (RJ 1998, 4906), y las que en ella se citan–”.

¹⁷¹ Como señala BAYOD, *op. cit.*, p. 54: “En efecto, no hay disposición alguna que obligue a que una sociedad adopte forma mercantil ni tampoco a que se constituyan mediante escritura pública de no haber aportación de inmuebles. Aún es más, la obligatoriedad de inscribirse en el Registro las sociedades mercantiles es sólo enunciativa, al no estar sancionada ni penada. Por ello, todas las sociedades que adquirirían personalidad mercantil pueden libremente no inscribirse y no adquirir tal personalidad mercantil, teniendo todos los derechos y obligaciones que tienen las demás sociedades civiles. A esto se reduce lo que se conoce por “sociedades irregulares”.

¹⁷² En estos casos, para EIZAGUIRRE, *op. cit.*, p. 137, “la falta de inscripción de la sociedad mercantil en el registro Mercantil (irregularidad *stricto sensu*) no obedece, frente a lo que algunos piensan, a un propósito deliberado de burlar las normas relativas a la constitución *regular* de las sociedades mercantiles (art. 119 C.com.). Cada vez con mayor frecuencia, caso de las llamadas «comunidades de bienes», nos encontramos en presencia de figuras que simplemente no son inscribibles en dicho registro, pese a dedicarse al ejercicio del comercio, referido, que no definido, en el artículo 1º C.com.”.

como sociedad¹⁷³. Tanto la doctrina como la jurisprudencia han oscilado a lo largo del tiempo entre varias posturas a la hora de calificar el fenómeno de las sociedades irregulares. Finalmente, se va consolidando, tanto en una como en la otra, la idea de que, dada la actividad empresarial de la sociedad irregular, nos encontramos necesariamente ante una sociedad mercantil¹⁷⁴; queda abierta la cuestión, entonces, de determinar los efectos de tal calificación jurídica. Dicho de otra manera, hay que averiguar si tal sociedad despliega su naturaleza en el ámbito interno de las relaciones entre los socios o si, más bien, la sociedad irregular lo es, también, ante terceros¹⁷⁵.

Compartimos la opinión del profesor GIRÓN, quien a la hora de buscar el tipo concreto en el que subsumir el fenómeno de la sociedad irregular (que por falta de inscripción, no merece la calificación de anónima o limitada), encuentra en la sociedad colectiva, como sociedad general del tráfico

¹⁷³ De acuerdo con el planteamiento de PAZ-ARES, *Lecciones...*, *op. cit.*, p. 349, no podemos estar ante sociedades que la doctrina llama de *mercantilidad objetiva*, es decir, cuando un contrato de sociedad se realiza de acuerdo con las formalidades previstas en el art. 119 C.co. El contrato se realiza por definición en el caso de una C.B. sin tener en cuenta dichas formalidades”. Hay quien ha señalado que la sociedad mercantil que no consta en escritura pública es irregular por la falta de inscripción, no por la falta de documentación. En las sociedades mercantiles la escritura fundacional cumple funciones básicas: es forma sustancial del tipo elegido; fija los elementos esenciales del contrato social; contiene el control de la realidad de las aportaciones; y abre paso al régimen de la sociedad en formación. Pero si no hay escritura, hay sociedad: no sociedad perfecta, ni siquiera sociedad en formación, pero sí una sociedad mercantil general (*Vid.* <http://valerioperezdemadrid.es/la-personalidad-juridica-de-la-sociedad-civil-su-distincion-con-la-comunidad-de-bienes>).

¹⁷⁴ LACRUZ, *op. cit.*, p. 275: “La sociedad constituida sin forma mercantil pero destinada a ejercer el comercio (o la constituida en forma mercantil si las reglas de forma no se cumplieron), será una sociedad irregular, cuya disciplina corresponde al Derecho mercantil, mientras que la de la sociedad civil se limitará a las que no ejerzan el comercio”. En la misma línea, *cf.* DURÁN-SINDREU BUXADE, A., “La Sociedad Civil: su configuración en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta”, *Gaceta Fiscal*, núm. 68, 1989, p. 192, señala que la “irregularidad” no cambia la naturaleza mercantil de la sociedad para convertirla en civil. Cosa distinta es la consecuencia que tal irregularidad comporta. Dice así, entre otras, la Sentencia 9 abril 1961 que la falta de inscripción de una sociedad mercantil no inscrita “la reduce a la condición de una sociedad irregular que, por serlo carece de personalidad jurídica independiente de las personas de los socios, y no puede figurar en el proceso como algo distinto de éstos, mas aún careciendo de tal requisito formal la sociedad produce todos sus efectos en el orden interno como tal contrato, aún con relación a la colectividad de individuos que la integran”.

¹⁷⁵ EMBID IRUJO, J. M., “Calificación jurídica de la sociedad irregular. Comentario a la STS (Sala 1ª) de 6 de octubre de 1990”, *Diario La Ley*, vol. I, 1991, p. 2914.

mercantil, el régimen más idóneo¹⁷⁶. De acuerdo con este planteamiento, cuando la actividad empresarial desarrollada por la comunidad societaria sea de carácter mercantil, habrá que acudir al régimen general de la sociedad colectiva, aplicable a todos los casos en los cuales no se ha adoptado una forma típica diferente de sociedad mercantil (arts. 125 a 144 C.co.)¹⁷⁷. De este modo, en lo no convenido por las partes acerca de la regulación de la sociedad, con exclusión de las normas generales de protección de terceros – especialmente en lo relativo a la responsabilidad por las deudas sociales-¹⁷⁸, regirán las normas propias del mencionado régimen, tales como la administración por todos de la sociedad (art. 129 C.co.), derecho de información acerca de los gastos y administración comunes (art. 133 C.co.), necesidad de consentimiento de los demás socios para transmitir cuota en la sociedad (art. 143 C.co.), disolución por muerte, incapacitación o apertura de la fase de liquidación del concurso de cualquiera de los socios (art. 222 C.co.), y la responsabilidad personal, solidaria e ilimitada (art. 127 C.co.) de los socios colectivos respecto de las deudas sociales.

Según la orientación moderna de la doctrina científica que tuvimos ocasión de analizar, la comunidad societaria, entendida como sociedad

¹⁷⁶ Cfr. *Derecho de Sociedades*, op. cit., p. 244-248. Igualmente PAZ-ARES, *Curso...*, p. 574, señala que “sus normas se aplican no sólo a las sociedades expresamente constituidas como colectivas, sino también a las sociedades contraídas tácitamente sin *nomen iuris* (por ejemplo, a una comunidad hereditaria que prosigue indefinidamente la explotación de la empresa del difunto) y a aquellas otras sociedades que, no obstante haberse constituido con un determinado *nomen iuris*, no pueden subsistir bajo la forma elegida. Los ejemplos característicos se producen con las comunidades de bienes y las sociedades civiles constituidas para la explotación de una actividad mercantil”.

¹⁷⁷ *Op. cit.*, pp. 250-251.

¹⁷⁸ La autonomía de la voluntad no queda insatisfecha, pues en modo alguno se impide a las partes que modifiquen, para su relación, los preceptos de carácter dispositivo contenidos en la ley. Lo único que no pueden derogar son las normas individualizadoras de cada uno de los tipos, pues éstas suponen reglas de responsabilidad y garantía frente a terceros, indisponibles, en consecuencia (Cfr. PAZ ARES, “De la sociedad”, op. cit., p. 1316). En el mismo sentido, apunta GIRÓN, op. cit., p. 84: “En efecto, si la actividad económica de la comunidad, por principio -es decir, por los términos de planteamiento del problema-, es una industria o empresa mercantil, este es el objeto propio de las figuras de Sociedad Colectiva. Cuando se trata de conservar la aplicación del concepto de Comunidad, lo que hay realmente es la permisión de la voluntad negocial contra los preceptos de *ius cogens* implícitos en la aplicación general al tráfico mercantil de la sociedad colectiva. Esas normas de derecho necesario son las referentes a la responsabilidad y al rigor en materia de representación. No puede admitirse, pues, tanto por razones conceptuales como de política jurídica, que las formas de comunidad actúen en el tráfico mercantil”.

colectiva irregular (por no cumplir con las formalidades legales exigidas para su constitución: inscripción registral *ex* 119.1 C.co), no estaría privada de toda personalidad jurídica sino que tendría una personalidad jurídica básica (art. 116.II C.co). De lo contrario se estarían perjudicando gravemente los intereses de los terceros¹⁷⁹. Así, todos los contratos celebrados entre la sociedad y los terceros serían nulos (art. 118 C.co., a contrario), y la sociedad no tendría un patrimonio propio con el que responder (art. 120 C.co). Ésta es además la solución más coherente con lo previsto por el legislador en el ámbito de las sociedades de capital y agrupaciones de interés económico no inscritas (*ex* art. 39.1 TRLSC y 22.1 LAIE). Así pues, teniendo en cuenta, como apuntábamos, la restricción de la autonomía de las partes para alterar el sistema de representación y el tipo de responsabilidad propios de las sociedades colectivas que se aplicarían siempre que se ejerciera en común una actividad mercantil, salvo que se adoptara algún tipo diferente de sociedad mercantil¹⁸⁰, frente a terceros, la irregularidad desencadenará entonces como efecto fundamental la agravación de responsabilidad para sus gestores y administradores

¹⁷⁹ GARROTE, *op. cit.*, p. 171.

¹⁸⁰ PAZ-ARES, *Curso...*, p. 508: “El contrapunto del principio de elección del tipo es el *principio de imposición de forma*. La existencia de un *numerus clausus* de tipos sociales determina, en efecto, la adscripción forzosa de las realidades asociativas que no quedan cubiertas por un tipo especial al tipo general. La imposición de forma opera básicamente en tres escenarios. Cuando las partes no han elegido expresamente un tipo (por ejemplo, cuando han formado la sociedad de manera tácita o informal para una explotación mercantil); cuando lo ha elegido incorrectamente (por ejemplo, cuando han elegido el tipo de la sociedad civil o de la comunidad de bienes para el ejercicio de una actividad comercial o industrial) y cuando no han cumplido con las exigencias fundacionales del tipo elegido (por ejemplo, cuando han constituido una sociedad anónima, pero han optado por no inscribirla en el Registro Mercantil)”. Compartimos la acertada reflexión de DE LOS RÍOS, *op. cit.*, pp. 145-146: “No es ilógico pensar, entonces, que la regulación *privilegiada* de las sociedades ha de tener, como contrapartida, ciertos deberes que, probablemente, habrá por necesidad que cumplir. Dicho de otra forma, que el ingreso voluntario en el ámbito de aplicación del Derecho de sociedades implique, a su vez, la aceptación de uno de los tipos reconocidos por éste...En efecto, la consideración de sociedad general que se predica de la sociedad civil, para este ámbito, y de la colectiva, para el mercantil, supone la aplicación automática de sus respectivas disciplinas cuando no reclame su vigencia la correspondiente a un tipo especial”. Esto conlleva, desde luego, la negación de la libertad de creación de tipos societarios, aparentemente consagrada por el artículo 122 C.co”.

(responsabilidad solidaria) y la inoponibilidad de los pactos sociales que alteren el Derecho dispositivo¹⁸¹.

La postura que acabamos de señalar ha sido respaldada por una buena parte de la doctrina mercantilista y civilista. Así por ejemplo, según CAPILLA¹⁸², “cuando varias personas ejercitan en común una actividad empresarial mercantil, deben quedar sometidas a las normas de la sociedad colectiva. Si bien como el hecho de permanecer voluntariamente unidos en el desempeño de tal tipo de actividad es un dato sumamente revelador de la existencia de una relación social entre dichas personas, se trataría, en la mayoría de los casos, pues, de una sociedad mercantil contraída mediante una declaración tácita de voluntad, sin constancia en el Registro Mercantil como tal sociedad y, por ello, sometida a las disposiciones propias de las sociedades irregulares”. En sentido similar se manifiestan, entre otros, TRUJILLO CALZADO¹⁸³, DE LA CÁMARA¹⁸⁴, GODOY DOMÍNGUEZ¹⁸⁵, DE LOS RÍOS SÁNCHEZ¹⁸⁶, GARROTE FERNÁNDEZ-DÍEZ¹⁸⁷, TORRES PEREA¹⁸⁸, SÁNCHEZ CALERO¹⁸⁹,

¹⁸¹ PAZ-ARES, *Lecciones...*, p. 352. Con respecto a la responsabilidad de los gestores, esta respuesta del ordenamiento se explica desde dos razones: la necesidad de proteger a los terceros que se relacionan con sujetos no inscritos y la necesidad de incentivar la inscripción de las sociedades. Esta responsabilidad no es sustitutiva de la correspondiente a la sociedad, sino añadida o adicional respecto de la que asumen la propia sociedad y sus socios. Con relación a la inoponibilidad de los pactos sociales, ésta se explica por el juego del llamado principio de publicidad negativa: los actos sujetos a inscripción no inscritos (y no publicados en el BORME) no serán oponibles a terceros de buena fe (art. 21.1 C.co). En el caso concreto de las sociedades irregulares, no serán oponibles a los terceros de buena fe los contenidos del contrato que se desvíen del régimen dispositivo del tipo social.

¹⁸² CAPILLA, *op. cit.*, pp. 140-141.

¹⁸³ TRUJILLO, *op. cit.*, pp. 115-116.

¹⁸⁴ DE LA CÁMARA, “Sociedad y personalidad jurídica”, *op. cit.*, pp. 385-386. Igualmente, en *Estudios de Derecho Mercantil*, I, 2ª ed., 1977, p. 246, opina que “saber cuándo estamos en presencia de una sociedad atípica o de una simple comunidad mercantil depende de una serie de factores, entre los que destaca con valor primordial la voluntad de las partes. No basta el hecho de que el objeto común sea una empresa mercantil, cuya explotación presupone el ánimo de lucro, para que estemos ante una sociedad atípica. No puede olvidarse que la finalidad lucrativa debe entenderse en nuestro Derecho, a la vista de lo que establece el artículo 1.678 del Código Civil, de manera muy amplia”.

¹⁸⁵ GODOY, *op. cit.*, p. 190.

¹⁸⁶ DE LOS RÍOS, *op. cit.*, p. 212.

¹⁸⁷ GARROTE, *op. cit.*, p. 153 y ss.

¹⁸⁸ TORRES PEREA, *op. cit.*, pp. 73-75.

URÍA¹⁹⁰ y ARIAS VELASCO¹⁹¹, para quien “siempre que exista pacto de prolongación indefinida de la situación de comunidad nos encontraremos ante una verdadera sociedad, con o sin personalidad jurídica, según que su existencia tenga o no proyección exterior. Y también en el supuesto de que los partícipes se obligasen a la prestación de algún género de actividad personal que excediese de los actos de mera administración, ya que en tal caso se daría la puesta en común de industria, que constituye otra de las notas distintivas del contrato de sociedad frente a la comunidad de bienes. En particular, la comunidad que tenga por objeto la explotación de un negocio mercantil, es una verdadera sociedad mercantil irregular, según lo arriba dicho. Y como tales han de considerarse las entidades, no infrecuentes en la práctica, que, aun no constituidas formalmente como tales sociedades mercantiles, se dedican al comercio bajo denominaciones tales como “Herederos de X”, “Viuda e hijos de Y”, o “Hermanos Z, Comunidad de bienes”.

3.1.2. Supuesto de que la “C.B” desarrolle actividades de índole no mercantil, propiamente civiles.

Si en el supuesto de encontrarnos ante una entidad denominada e incluso regulada contractualmente por las partes como “comunidad de bienes”, llegamos a la conclusión, no obstante, de que, en realidad, por razón de su objeto y configuración, es una sociedad civil¹⁹², entendiéndose por tal aquella con cuya actividad no se pretenderá actuar en el ámbito estrictamente mercantil, pues ello implicaría salirnos de la órbita del Derecho civil, parece lógico que tenga que regirse por las reglas básicas de la sociedad, esto es,

¹⁸⁹ SÁNCHEZ CALERO, *op. cit.*, p. 336 y ss.

¹⁹⁰ URÍA, R., “Las sociedades y el Registro Mercantil”, en *Curso de conferencias sobre registro mercantil año 1971: celebrado en el salón de actos del Ilustre Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad de España*, Madrid, 1972, pp. 200-202.

¹⁹¹ ARIAS VELASCO, J., “Tratamiento tributario de las sociedades civiles y de las sociedades mercantiles irregulares”, *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 115, 1985, p. 53.

¹⁹² Con independencia de cómo se haya configurado, en cualquier caso, las partes pretenden llevar a cabo lo previsto en el artículo 1665 C.c; y entendemos que para la calificación de si estamos ante una verdadera sociedad civil será irrelevante el análisis de la forma, salvo que se trate de uno de esos tipos societarios mercantiles por la forma, cualquiera que sea el objeto, como es el caso de las anónimas y de las limitadas, entre otras.

por el régimen mínimo societario previsto por el Código civil. En este sentido debemos recordar que cuando nos encontramos en el ámbito civil ante un fenómeno asociativo de calificación dudosa, el que apliquemos el régimen jurídico de una comunidad de bienes o de una sociedad civil dependerá en gran medida de la voluntad de las partes, dado el principio espiritualista vigente en Derecho español y el carácter dispositivo de las normas relativas a ambas instituciones, si bien, teniendo en cuenta siempre que no sería lícito admitir una calificación contradictoria con la voluntad manifestada por los sujetos implicados a través de su comportamiento¹⁹³. Como sabemos a estas alturas, es comúnmente aceptado que la simple denominación atribuida a la figura constituida no puede ser el único elemento determinante de su naturaleza y en consecuencia del régimen legal aplicable a las mismas.

Una vez descartada cualquier otra calificación de la entidad (*vgr.* sociedad mercantil –que obviamente sería irregular–, comunidad convencional, etc.) en favor de la sociedad civil, y previa comprobación de que concurren los requisitos necesarios para la validez del contrato, el régimen jurídico aplicable vendrá dado en función de la clase o categoría en que debemos encuadrar dicha sociedad, sin olvidar tampoco que el propio C.c. contempla el régimen –mediante presunciones– de una sociedad civil básica, y para ello habrá que atender no solamente a lo pactado, sino, también, a cómo se actúa realmente “de facto”. Como recuerda la STS de 15

¹⁹³ Entiende CAPILLA, *op. cit.*, p. 139, que los criterios distintivos entre la sociedad y la comunidad no resuelven la cuestión del régimen aplicable a los casos dudosos y extremos que, preferiblemente, deben ser resueltos en concreto (...). Comenzando por el último supuesto, el de la actividad empresarial no mercantil, el problema se plantea en los términos inicialmente aludidos: se trata de escoger entre el régimen jurídico de la comunidad de bienes o el de la sociedad civil, teniendo en cuenta las notables concomitancias que entre ellos son observables y que hacen sospechar que, propiamente, no se trata de dos sistemas incompatibles. En este punto, además, como consecuencia del principio espiritualista vigente en el Derecho español, habrá de atenderse primordialmente a la voluntad, cualquiera que sea el vehículo a través del cual se manifieste, de los sujetos implicados, complementando, así, el criterio del carácter estático o dinámico del fin común. Y ello como consecuencia del carácter, en general, dispositivo de las normas relativas tanto a la comunidad de bienes cuanto a la sociedad civil. En tales términos hay que entender las afirmaciones con frecuencia vertidas sobre este particular en el sentido de que el criterio distintivo es el de la *affectio societatis*, con lo cual se quiere indicar que, en última instancia, se trata de una *quaestio voluntatis*. Pero teniendo en cuenta que no sería lícito admitir una calificación contradictoria con la voluntad manifestada por los sujetos implicados a través de su comportamiento.

de julio de 2005¹⁹⁴, dentro del margen que a la autonomía privada señala el artículo 1.255 C.c., se ha de respetar lo expresamente convenido (art. 1.254 C.c.), integrando la voluntad de los contratantes de acuerdo con lo que se dice en el artículo 1.258 C.c., de modo, que no se ha de estar únicamente a lo expresamente pactado, sino a todas las consecuencias que, según la naturaleza de la relación creada, sean conformes con la buena fe, los usos y la ley¹⁹⁵. La dificultad de esta tarea se ve incrementada cuando aparecen determinadas circunstancias acompañando a la sociedad civil (p. ej. falta de cualquier tipo de formalidad en su constitución), las cuales han sido objeto de amplia discusión doctrinal y nos conducen al ámbito de las denominadas, en sentido amplio, sociedades civiles “irregulares”.

Por lo que se refiere a la irregularidad formal, aunque esta terminología ha sido utilizada no sólo para aludir a las sociedades que carecen de personalidad jurídica *ex art.* 1.669 C.c., sino también a aquellas sociedades a la que se hubieran aportado bienes inmuebles o derechos reales, sin haber otorgado escritura pública o realizado el inventario a que aluden y exigen los arts. 1.667 y 1.668 C.c.¹⁹⁶, debemos señalar que la irregularidad formal es un concepto que se plantea propiamente en sede de sociedades mercantiles o

¹⁹⁴ (RJ 2005, 5279).

¹⁹⁵ En este sentido se manifiesta la SAP de Alicante de 10-11-05 (JUR 2006, 136400), en cuanto a que la denominación “comunidad de bienes” no implica necesariamente su condición de tal, pudiendo tratarse realmente de una sociedad: “Y en la concordancia de estas dos definiciones (*se refiere a la de comunidad y sociedad*) debemos concluir que en el contrato suscrito entre las partes originarias existía la clara voluntad de crear una verdadera sociedad, con independencia de que en el transcurso de la dicción gramatical se hagan continuas referencias a “comunidad de bienes”, lo que estimamos es totalmente intrascendente, ya que, aunque las partes tanto en sus demandas como contestaciones, y especialmente en los escritos de interposición de recurso y oposición, se hayan esforzado en hacer verdaderos esquemas jurídicos acerca de la delimitación de ambas figuras, estimamos que ello es intrascendente porque incluso el propio juzgador viene a decir en la sentencia que estamos ante una comunidad empresarial pero que no se puede estimar la demanda porque no se ha acreditado, tras la sucesión por fallecimiento, la causa de disolución relativa a la imposibilidad manifiesta de realizar los fines sociales. Entendemos, por tanto, que las reiteradas referencias a comunidad y sociedad, son irrelevantes en la relación ya que, como claramente se deduce del contrato, los constituyentes de la “comunidad” se asociaron para ejercer su actividad profesional, siendo ello en verdad lo que caracteriza la *affectio societatis*”.

¹⁹⁶ Señala el art. 1.667 C.c.: “*La sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma, salvo que se aporten a ella bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso será necesaria la escritura pública*”. A continuación añade el art. 1.668 C.c.: “*Es nulo el contrato de sociedad, siempre que se aporten bienes inmuebles, si no se hace un inventario de ellos, firmado por las partes, que deberá unirse a la escritura*”.

con forma mercantil¹⁹⁷. Téngase en cuenta que, a diferencia de lo que ocurre con las sociedades mercantiles, respecto de las cuales el artículo 119 C.co. exige que toda compañía de comercio, antes de dar principio a sus operaciones, deberá hacer constar su constitución, pactos y condiciones, en escritura pública que se presentará para su inscripción en el Registro Mercantil¹⁹⁸, so pena de incurrir en irregularidad, no ocurre lo mismo con la sociedad civil que no tiene previsto un régimen específico de publicidad legal, sino que su origen en un contrato de carácter consensual, que se perfecciona por el mero consentimiento, y desde entonces obliga a quienes lo celebran (*cf.* arts. 1.665, 1.258 y 1.278 C.c.), sin perjuicio de lo establecido en los artículos 1.667, 1.668 y 1.669 del mismo texto legal¹⁹⁹.

Ahora bien, la exigencia formal de escritura pública para la constitución de la sociedad civil cuando se aportan bienes inmuebles ha sido objeto de amplia polémica. Es frecuente que las sentencias del Tribunal Supremo establezcan que en estos casos en los que se exige el otorgamiento de escritura pública, la ausencia de forma no impide que el contrato vincule a las partes contratantes, pero conlleva que no tenga eficacia frente a terceros

¹⁹⁷ Por todos, *vid.* SANTOS MORÓN, *op. cit.*, pp. 330-333, que precisa que en el ámbito societario mercantil la forma cumple con los efectos de la denominada forma “*ad regularitatem*”, de ahí que sólo en estos casos pueda hablarse de sociedad irregular, pero no por faltar aquella en la sociedad civil al no requerirla. Asimismo, CAPILLA, *La sociedad civil, op. cit.*, p. 105, entiende que al no existir con carácter general para la sociedad civil un medio de publicidad legal, “habrá que concluir que la sociedad civil o es siempre irregular –salvo en los casos en que pueda tener acceso al Registro Mercantil– pues sólo goza de publicidad de hecho, o que los conceptos de regularidad e irregularidad permanecen ajenos a ella por no poder ser regular en el mismo sentido que las mercantiles”.

¹⁹⁸ La mayoría de los especialistas en Derecho mercantil entienden, a propósito del art. 119 C.co., que la exigencia de la escritura pública en la constitución de una sociedad mercantil en general, no es un requisito de forma del contrato “*ad solemnitatem*”, sino un presupuesto de la sociedad “*ad regularitatem*”; una exigencia derivada del principio registral de la necesidad de titulación pública (arts. 18.1 C.co., 5 y 95 RRM), salvo en el caso de las sociedades de estructura capitalista, con respecto a la que la escritura es requisito de forma “*ad solemnitatem*”, y no mero presupuesto para la inscripción (art. 33 TRLSC). Por todos, *vid.* GIRÓN, “Las sociedades mercantiles”, *op. cit.*, p. 1327.

¹⁹⁹ El contrato de sociedad civil se perfecciona por el mero consentimiento, no está sujeto a ninguna formalidad ya que puede celebrarse por simple acuerdo verbal entre los interesados, por escrito, o por actos concluyentes que denoten la voluntad efectiva de constituir una sociedad. [*Cfr.* SSTS de 12-7-96 (RJ 1996, 5885), 17-7-96 (RJ 1996, 5724), y 21-6-90 (RJ 1990, 4860)]. La sociedad puede existir (al menos con carácter civil), aun cuando no se observen las formalidades exigibles para la aportación de bien inmueble, ya que el contrato se perfecciona por el mero consentimiento.

y que no surja un nuevo ente diferenciado de los socios, pues la sociedad constituida sin escritura pública no tiene personalidad jurídica. Así pues, aunque el contrato de sociedad con aportación de inmuebles es, conforme al art. 1.278 C.c., válido entre los contratantes cualquiera que sea su forma, verbal o escrita, pudiendo las partes compelerse al otorgamiento de escritura pública *ex art.* 1.279 C.c., la omisión de la forma pública, si bien no determina la nulidad del contrato, que produce sus efectos *inter partes*, impide que la sociedad adquiera personalidad jurídica independiente de la de sus socios y que la sociedad no sea oponible frente a terceros²⁰⁰.

En definitiva, el TS aplica el artículo 1.669 del C.c. a la sociedad con aportación de inmuebles cuyo contrato constitutivo no consta en escritura pública, empleando para su calificación indistintamente los términos “sociedad irregular” o “sociedad de hecho”²⁰¹. En definitiva, se supedita la personalidad jurídica de la sociedad civil a la escritura y la inscripción²⁰², lo que en el ámbito de la sociedad civil conduciría a negar personalidad jurídica a todas las sociedades civiles, salvo las que tengan forma mercantil. Este planteamiento jurisprudencial coincide con el de la doctrina

²⁰⁰ El TS admite que “aun cuando no se otorgue escritura pública, hay que entender que el precepto del art. 1.667 C.c. está subordinado al del 1.278 del mismo cuerpo legal, y que el documento privado obliga a los contratantes, aunque haya bienes inmuebles, por lo que no cabe hablar de pretendida nulidad del ente societario, que hay que estimarlo válido y operante entre las partes que lo estipularon” (*Cfr.* SSTs de 15-6-84 (1984, 3243), 24-7-93 (RJ 1993, 6479), 27-5-93 (RJ 1993, 4080), 31-5-94 (RJ 1994, 3768), 5-5-86 (RJ 1986, 2340), que cita las de 5-5-22, 12-6-50 (RJ 1950, 1163) y 24-4-53 (RJ 1953, 1958); asimismo las de 9-10-87 (RJ 1987, 6929); 21-6-90 (RJ 1990, 4860); 12-7-96 (RJ 1996, 5885); 17-7-96 (RJ 1996, 5724); y 9-10-95 (RJ 1995, 7026), entre otras muchas.

²⁰¹ Las sociedades de hecho no deben confundirse con las sociedades irregulares. Por todos, *vid.* PAZ-ARES, C., voz “Sociedad irregular”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. IV, Civitas, Madrid 1995, p. 6335. Asimismo, voz “Sociedad de hecho (D.º Mercantil)”, en *Enciclopedia Jurídica Básica* (A. MONTOYA MELGAR (dir.), vol. IV, Madrid, Civitas, 1995, pp. 6305-6308, afirma que el concepto de “sociedad de hecho” es equivalente a la “sociedad defectuosa” (por ser nula o anulable), y no puede confundirse con el de sociedad irregular, ni con el sociedad tácita o de sociedad no formalizada, como -según dice el autor- hace nuestra jurisprudencia, que emplea indistintamente tales expresiones. Y tampoco con la sociedad aparente, cuyo ejemplo sería, según dice, la comunidad de herederos que explota una actividad por meras razones de conservación y, desde luego, el supuesto de la simulación.

²⁰² En este sentido, *cfr.* la STS de 27-5-93 (RJ 1993, 4080).

mayoritaria²⁰³, según la cual el art. 1.667 C.c. ha de interpretarse conforme al 1.280 y 1.279 del mismo texto legal, de modo que se no exige una forma sustancial o solemne para el contrato de sociedad en que se aportan bienes inmuebles, sino sólo una forma *ad utilitatem*, necesaria para que produzca efectos frente a terceros²⁰⁴.

De acuerdo con las ideas que tuvimos ocasión de exponer anteriormente, este planteamiento podría adolecer de varias incorrecciones técnicas empezando por el hecho de sancionar la omisión de la forma requerida en el art. 1.667 C.c. para el contrato de sociedad con aportación de inmuebles, con la falta de personalidad jurídica de la sociedad así constituida y considerar ello una consecuencia de su “irregular constitución”. En primer lugar, siguiendo la orientación de la moderna doctrina civilista, la personalidad de la sociedad civil es una cuestión que depende del carácter interno o externo con el que se estructure la sociedad y no de la forma en que se exteriorice la voluntad negocial; en segundo lugar, con respecto a las sociedades mercantiles, es dudoso que la “irregularidad” determine su falta de personalidad jurídica pues tal consecuencia perjudica a aquellos a quienes se

²⁰³ MANRESA Y NAVARRO, J. M^a, *Comentarios al Código civil español*, t. XI, 6^a ed., 1972, p. 403, ALBALADEJO, *Derecho de obligaciones. Contratos en particular*, t. II, vol. 2; PUIG BRUTAU, *Fundamentos. Doctrina general del contrato*, t. II, vol. 1; LACRUZ, *op. cit.*, p. 274: “Carecen de personalidad jurídica no sólo las sociedades mencionadas en el art. 1.669, sino todas aquellas cuyos defectos formales les impiden alcanzar la plenitud de efectos. Se suelen denominar sociedad irregulares o de hecho”. SANTOS MORÓN, *op. cit.*, p. 311 y ss, critica la opinión que niega la personalidad jurídica a la sociedad con aportación de inmuebles en que el contrato constitutivo no consta en escritura pública, basándose en que no encuentra ningún apoyo legal, pues el artículo 1.669 C.c., que la jurisprudencia considera aplicable, no dice que si el contrato de sociedad adolece de defectos formales la sociedad así constituida carecerá de personalidad jurídica.

²⁰⁴ Otro sector doctrinal (CASTÁN, “Del contrato de sociedad” en *Código civil comentado*, *op. cit.*, p. 766 y ss; CAPILLA, *Comentarios*, *op. cit.*, p. 32 y ss; y GARCÍA MAS, *op. cit.*, p. 161 y ss), defiende que la exigencia de escritura pública del art. 1.667 C.c. se establece como excepción al principio espiritualista y, por tanto, se impone como forma *ad solemnitatem* del contrato. En apoyo de esta interpretación se aduce, además del argumento literal, el argumento sistemático, ya que si el criterio únicamente aplicable fuese el del art. 1.280.1 C.c., el contenido del art. 1.667 C.c. sería repetitivo e innecesario; y, sobre todo, que la interpretación conjunta con el art. 1.668 C.c. conduce a la “nulidad” del contrato, pues este último precepto establece que es nulo el contrato en caso de falta de inventario.

debería favorecer -los terceros que contratan con la sociedad-²⁰⁵; en tercer lugar, el concepto de irregularidad está relacionado con la publicidad legal del registro, no con la celebración del contrato en una forma determinada, de modo tal que la sociedad civil, como no se puede inscribir, no puede ser irregular²⁰⁶.

Como advierte SANTOS MORÓN²⁰⁷, puede pensarse que la opinión expuesta, que hace depender del otorgamiento de la escritura pública la adquisición de la personalidad por las sociedades con aportación de inmuebles, puede justificarse si se interpreta que la falta de escritura pública determina el desconocimiento por parte de los terceros de la existencia de la sociedad. Es indudable, sin embargo, y así se ha hecho notar por la doctrina, que la escritura pública, si bien tiene una cierta función de publicidad y es requisito de oponibilidad de la realización de ciertos actos, no facilita el conocimiento general de la existencia del vínculo social. La interpretación más generalizada del art. 1.669 C.c. estima que este precepto requiere para la personalidad jurídica de la sociedad civil una publicidad de hecho. Es claro que el simple hecho de que cualquiera de los socios contrate en su nombre no determina la falta de personalidad de la sociedad, pues esta hipótesis está prevista en el artículo 1.698 y sólo tiene como consecuencia el que la sociedad no quede obligada respecto del tercero. Se piensa por eso que cuando el artículo 1669.1 habla de sociedades cuyos pactos permanecen secretos entre los socios y en las que los socios contratan en su propio

²⁰⁵ En este sentido, GIRÓN, “Las sociedades irregulares”, *ADC*, vol. 4, núm. 4, 1951, p. 1331, señala: “De esta manera, al negar la personalidad jurídica, se producen unos efectos derechamente contrarios a los que el legislador ha deseado: si, en efecto, negamos esa personalidad, resultará que no podremos construir la existencia de un patrimonio separado del de los socios, que es justamente una de las garantías de los acreedores, a los cuales, los defectos de constitución, ha querido la ley que no perjudiquen. Igualmente, esta personalidad es la que, dada la amplitud de nuestro derecho, fundamenta que se encuentren ligados los socios por los actos que en nombre de la sociedad han realizado sus gestores. Este resultado tampoco se produciría, y naturalmente, de nuevo nos encontraríamos con un perjuicio para terceros que es justamente lo que la ley no quiere”.

²⁰⁶ GIRÓN, *Derecho de Sociedades*, *op. cit.*, p. 231; y CAPILLA, *La sociedad civil...*, p. 105. En el mismo sentido, GARROTE, *op. cit.*, p. 40, nota a pie de página núm. 138: “(...) en realidad no tiene sentido hablar de sociedad civil irregular, puesto que este término se reserva a las sociedades mercantiles que no están inscritas en el Registro Mercantil”.

²⁰⁷ *Ibidem*, pp. 311- 312.

nombre se está refiriendo a aquellas sociedades en que los socios contratan habitualmente en nombre propio con los terceros, sin dar a conocer a éstos la existencia de la sociedad y sin que los pactos sociales sean eficaces más que entre los socios. La publicidad de hecho requerida es la relativa a la actividad de la sociedad como organismo independiente de los socios.

Desde esta perspectiva y a los efectos de nuestro objeto de estudio, la importancia de esta discusión radica en que la comunidad societaria (entendida como sociedad civil) que suele constituirse en forma escrita, normalmente en documento privado (incluso mediante la transcripción de un modelo al uso), a la que se aporten bienes inmuebles, se calificaría –según la jurisprudencia y doctrina mayoritaria– como sociedad irregular, lo que supondría que las relaciones fuesen obligatorias entre los socios pero sin efectos frente a terceros, es decir, carecería de personalidad jurídica, lo que nos conduce de nuevo a la aplicación del régimen de la comunidad de bienes. De acuerdo con esta interpretación, una comunidad societaria constituida en documento privado tendría el mismo tratamiento que una sociedad sin personalidad jurídica *ex art. 1.669 C.c.*

Dicho esto, no podemos detenernos más en el difícil y discutido tema de la personificación de la sociedad civil, sobre todo teniendo en cuenta que no existe un acuerdo doctrinal ni jurisprudencial sobre el modo de adquisición de la personalidad jurídica por la sociedad civil, lo que ha dado lugar a múltiples teorías explicativas sobre qué se debe entender por sociedad sin personalidad jurídica (*vgr.* ¿aquella sobre la que no existe publicidad de hecho?, ¿la que no accede a una publicidad registral?, ¿la que se estructura como una sociedad interna?, etc.). No tenemos duda, sin embargo, sobre el hecho de que el régimen jurídico aplicable al caso concreto vendrá determinado según se afirme o se niegue la personalidad jurídica de la entidad; cuyo reconocimiento exige bien publicidad, bien la configuración de la sociedad en el contrato como sociedad externa. Pero en la medida en que nos encontremos ante una sociedad sin personalidad jurídica, la necesaria complementariedad de la regulación de la sociedad civil y de la comunidad de bienes puede darse²⁰⁸.

²⁰⁸ GARROTE, *op. cit.*, p. 55: “Por tanto, aunque el concepto de «falta de publicidad» es distinto para los autores (para unos es simplemente la ausencia de publicidad de hecho, para otros, la configuración de la sociedad en el contrato como sociedad interna) si

Como última consideración, si el artículo 1.669 C.c. niega la personalidad jurídica a las sociedades internas que no se manifiestan como tales frente a quien contrate con ellas, y sus socios actúan como si lo hiciesen en provecho o beneficio propio y no en nombre de la sociedad; y por el contrario, se concede aquélla a las que se muestran de manera organizada como un sujeto de derecho distinto de los miembros que la forman, quizá debería replantearse la cuestión del reconocimiento de personalidad jurídica a la comunidad societaria, entendida como sociedad civil, en la medida en que cuenta con la publicidad que supone el manifestarse como tal en el tráfico jurídico, cualquiera que fuera la forma en que se hubiese constituido.

En este sentido, FERNÁNDEZ DE BILBAO²⁰⁹, relacionando por un lado, la exigencia para las sociedades y comunidades de bienes de declaración censal de alta en el Registro como requisito previo imprescindible para liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Operaciones Societarias), so pena de poder alegar su inexistencia como tal sociedad, y por otra parte, el art. 1669 C.c., relativo a la adquisición de la personalidad jurídica de la sociedad civil y el principio de que nadie puede beneficiarse de

concorre dicha ausencia de publicidad con el requisito del ánimo de lucro hay acuerdo en que las reglas de la comunidad se aplicarán sólo al sustrato patrimonial, que pertenece en común a los socios, no a las relaciones obligatorias entre los socios, a las que habrá que aplicar, en defecto de pacto expreso, las reglas del contrato de sociedad. Para la doctrina mayoritaria no deben aplicarse en la relación *ad intra* los arts. 400, 401, 402, y 404 C.c., puesto que se han adherido a un fin común se les impide demandar la división que frustraría el fin común; lo que habrá que hacer cuando proceda según normas del contrato de sociedad es disolver y liquidar de un modo global”.

²⁰⁹ FERNÁNDEZ DE BILBAO, J., “«Comunidades de bienes» y «Sociedades civiles» para empresa. La sociedad irregular”, *Boletín JADO*, año X, núm. 22, 2011, p. 77, señala: “(...) Así la STS de 27-03-00 (con cita de las SSTs de 08-03-95 y 17-10-87) enerva la aplicación de normas fiscales o administrativas “ad intra” de la relación entre partes...No obstante, dicha Jurisprudencia sobre el efecto entre las partes en nada atañe a los efectos frente a terceros, que es lo que ahora analizamos. (...) Recordemos igualmente que en virtud del art. 29 y de la D.A. Quinta de la LGT, se extiende el Registro Censal a datos tan interesantes para la protección de terceros –el primero Hacienda– como a) El nombre y apellidos o razón social del declarante. b) El número de identificación fiscal. c) El domicilio fiscal, y su domicilio social. d) La relación de establecimientos y locales. e) La clasificación de las actividades económicas que vaya a desarrollar y k) En el caso en que se trate de entidades en constitución, la declaración de alta contendrá, al menos, los datos identificativos y domicilio completo de las personas o entidades que promuevan su constitución”.

sus incumplimientos, mantiene que dicha declaración podría ser suficiente para reconocerle personalidad jurídica a las sociedades civiles irregulares conforme a la tradicional y ya citada jurisprudencia, relativa a que el carácter secreto del art. 1.669 C.c. es a la propia existencia no a la composición de las mismas, a pesar de reconocer que la doctrina es reacia a que una norma adjetiva, como es la tributaria, condicione una norma sustantiva, cuál es el Código civil y la atribución de personalidad jurídica.

3.2. La postura del Tribunal Supremo.

Desde hace años la jurisprudencia ha venido refiriéndose a la figura que estamos tratando, si bien inicialmente en el marco de las sucesiones hereditarias, donde el caso típico que encontramos es la continuidad en la explotación del negocio industrial del causante por sus herederos. Parece ser que la expresión “comunidad societaria”²¹⁰ apareció por primera vez en la sentencia del TS de 16 de abril de 1942, con motivo de la escritura pública por la que los herederos del causante aprobaron las operaciones particionales de los bienes y pactaron la continuación de la explotación en común por todos ellos de dos negocios²¹¹. Ante la constatación de un acuerdo de explotación del patrimonio común afecto a los negocios industriales, ánimo de lucro y falta de los requisitos formales que el Código de comercio

²¹⁰ Según GIRÓN, *op. cit.*, p. 84, nota a pie: “La llamada «comunidad societaria», de nuestra jurisprudencia, parece tener antecedentes italianos. Al menos terminológicos. Al parecer, allí, la idea consiste en admitir que una organización societaria para una actividad empresarial, se apoye patrimonialmente en bienes sobre los que los socios conservan una titularidad bajo régimen de copropiedad”.

²¹¹ (Ar. 468 bis). Como pone de relieve ALBIÑANA, “Las comunidades de bienes en el ordenamiento tributario español”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 3, 1999, pp. 1968-1970: “El propio Tribunal Supremo por su sentencia de 16 de abril de 1942 ya distinguió la comunidad de bienes «típica» y la que llamó «social». Esta última se ha de entender incluida en el art. 404 del Código Civil, como un día leímos al notario de Madrid D. Santiago Pelayo Hore, pues las comunidades de bienes societarias son «esencialmente indivisibles» y, en cambio, las comunidades de bienes «forzosas» o «no societarias» no ponen obstáculo a que cada uno de los comuneros puedan pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común según autoriza el art. 400 del Código Civil con la restricción del 401”. Según este autor (“La indivisión perpetua en el Código civil”, *RDP*, 1942, p. 462) se concibió esta figura como medio de establecer una indivisión permanente en el caso de comunidades de bienes económicamente ventajosas, pero que, al caracterizar la figura como una comunidad con fin común, origen contractual y carácter accesorio seguramente se derivó inadvertidamente al territorio de la sociedad (*Cfr.* GARROTE, *op. cit.*, p. 37.)

establece para el contrato de sociedad, el Tribunal declara que la relación jurídica creada en ese contrato es la llamada comunidad societaria y considera que el contrato debe surtir efecto como sociedad irregular o de hecho²¹².

En un supuesto similar, la sentencia de 21 de diciembre de 1965²¹³ afirma que la continuación en la explotación de un negocio de compraventa y alquiler de instrumentos musicales por parte de los herederos al fallecimiento de sus propietarios, sin solución de continuidad hasta el momento en que parte de ellos constituyeron una sociedad de responsabilidad limitada a la que aportaron dicho negocio, se había venido realizando en *comunidad societaria*. En igual sentido, la DGRN en resolución de 7 de julio de 1962, estimó la existencia de una comunidad de bienes entre los herederos del titular fallecido, a los que en la partición se adjudicó la titularidad en cuotas indivisas sobre unos astilleros constructores de un buque.

Fuera ya del ámbito sucesorio, el TS admite igualmente la funcionalidad de esta figura como forma de explotación de una empresa. Prueba de ello es la sentencia de 6 de octubre de 1990²¹⁴, en la que a propósito de la explotación en común de un negocio de hostelería al que los litigantes habían realizado aportaciones y habían suscrito un documento privado por el que se comprometían a constituir una sociedad –que finalmente no llegó a formalizarse–, el Tribunal Supremo declara que *“de una apreciación conjunta de la prueba, de lo manifestado por las partes y, singularmente, del*

²¹² La doctrina vertida en esta sentencia será confirmada en las posteriores sentencias de 12-6-50 (Ar. 1163) y 12-5-59 (Ar. 1996).

²¹³ (Ar. 5957). Reza la sentencia lo siguiente: *“la empresa mercantil, carente de regulación en nuestro Derecho positivo, ha venido configurándose en la doctrina como una unidad patrimonial propia de la persona individual o colectiva que la crea y mantiene, integrada no solamente por determinados elementos singulares -trabajo y capital-, sino también por la organización que, como elemento preponderante, tiende a que, con el conjunto de bienes materiales y dinamismo creador se desarrolle una actividad en la esfera de la producción económica, o sea, como un conjunto organizado dotado de vida propia e independiente y diferenciada de los elementos singulares que la integran, susceptible de ser transmitida, cedida, traspasada o arrendada (...). Así trazado el concepto de ‘negocio’ o ‘empresa mercantil’ nada se opone a que pueda ser objeto de un condominio, toda vez que a tenor del artículo 392 del Código civil, existe la comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas...”*.

²¹⁴ (RJ 7475).

propio contrato privado de 16 de noviembre de 1982”, cabe deducir que “hubo contrato consensual, puesta en común de actividad y bienes, «affectio societatis», ánimo de lucro, falta de escritura pública e inscripción en el Registro», lo que implica que «la relación jurídica creada en el contrato es la llamada comunidad societaria, que si bien no determina la personalidad jurídica frente a terceros, surte sus efectos como sociedad irregular o de hecho»²¹⁵.

La expresión “comunidad societaria” aparece más recientemente en diversas sentencias del TS²¹⁶, algunas de las cuales señalan que la distinción entre la comunidad societaria y la tradicional y clásica comunidad proindiviso de tipo romano, surgida accidentalmente, fue recogida por la doctrina científica de la época y admitida por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que la aceptó, con la pretensión de incluir a las comunidades societarias, dentro de “las sociedades y asociaciones que tengan por fin la realización de algún lucro”²¹⁷. En otros muchos pronunciamientos, si bien el Alto Tribunal no utiliza expresamente dicha terminología, sí que califica como sociedad irregular aquellos supuestos que participan de la misma naturaleza (comunidad de bienes afectos a una explotación económica)²¹⁸. Cuestión aparte es el régimen jurídico que entiende aplicable a la comunidad societaria a la vista de su consideración

²¹⁵ Al hilo de esta sentencia, advierte EMBID, *op. cit.*, p. 294, que la utilización indistinta de los términos sociedad “irregular” o “de hecho”, revela la pervivencia en el lenguaje del fallo de conceptos utilizados por el Tribunal Supremo en otras sentencias anteriores que, sin embargo, aparecían orientadas bajo supuestos diferentes de la actual. En este sentido, la noción de comunidad societaria fue utilizada por el Tribunal Supremo para expresar una determinada manera de calificar a la sociedad irregular bajo su entendimiento como sociedad interna. Por otro lado, identificar sociedad irregular -vicio de forma en la fundación, por defecto de inscripción o, además, ausencia de escritura pública- con sociedad de hecho -vicios en el plano sustantivo y remedio en las normas de nulidad- constituye una incorrección dogmática.

²¹⁶ Vid. SSTS de 5-10-81 (RJ 3612), 12-11-85 (RJ 5576), 28-7-89 (RJ 5782), y 18-2-93 (RJ 1244).

²¹⁷ Cfr. Sentencias de 28-1-04 (RJ 2005, 3145) y 6-2-04 (RJ 2004, 3389).

²¹⁸ Vid. SSTS de 12-12-03 (RJ 2004, 413), 2-12-89 (RJ 1989, 8791), y 2-12-93 (RJ 1993, 9487), en la que el TS entiende que no había auténtica comunidad convencional, sino una sociedad civil agraria, no obstante irregular -de acuerdo con su doctrina- por haberse aportado una finca sin otorgar escritura pública. En base al carácter personalista de la sociedad y la pérdida de confianza de los socios en uno de ellos se justifica la disolución de la sociedad *ex art.* 1707, instando la división de la base física de la explotación agraria.

como sociedad irregular, para lo que diferencia según la naturaleza de las operaciones o actividades que lleve a cabo²¹⁹.

Partiendo del *criterio objetivo* que se impone en la jurisprudencia²²⁰ y que distingue las sociedades civiles y las mercantiles por razón del objeto social y su finalidad, en el supuesto de que la entidad se dedique a la realización de actos que el propio Código de Comercio reputa como mercantiles o comerciales –que son la mayor parte de los casos a que se refieren las sentencias citadas–, ha de calificarse como mercantil, y aplicar el artículo 119 C.co, que exige para su constitución la escritura pública constitucional y la inscripción en el Registro Mercantil. La ausencia de estos requisitos determina el carácter de sociedad mercantil irregular, conforme se viene interpretando los artículos 116, 117 y 119 C.co., si bien dicha irregularidad no afecta a su consideración como sociedad mercantil²²¹, es

²¹⁹ Según puso de manifiesto la sentencia de la AP de Gerona de 24-3-01 (JUR 2001, 178818), FJº 3º: *“La distinción entre sociedad civil y mercantil no siempre ha sido unánime, dificultándose en la materia que nos ocupa la diferenciación por el hecho evidente de que el Tribunal Supremo en ocasiones ha aplicado el régimen jurídico propio de la disolución de sociedades civiles y en otras el correspondiente a las mercantiles; en concreto las colectivas; a supuestos de negocios explotados por sociedades irregulares...”*.

²²⁰ Así lo afirma el propio TS en sentencia de 20-11-06 (RJ 2006, 8082): *“En la jurisprudencia se impone la tesis que distingue las sociedades civiles y las mercantiles atendiendo al criterio de la materia, de manera que serán mercantiles las sociedades constituidas para la realización de actos de comercio y civiles cuando no concurre tal circunstancia”, en cuyo caso se aplica a estas entidades la normativa propia de las colectivas contenida en los arts. 125 y siguientes del Código de Comercio, conforme a la misma doctrina jurisprudencial, siendo aplicable este criterio y no el relativo a la forma ya que, de seguir este último, quedaría a voluntad de los socios el optar por un tipo de legislación distinto al que el ordenamiento prevé para el objeto social elegido y, así, indica la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 junio 1985 que “es insuficiente la voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil, pues las normas mercantiles aplicables son, muchas de ellas, de carácter imperativo por estar dictadas en interés de terceros o del tráfico”*.

²²¹ *Cfr.* En cuanto a la existencia de la sociedad mercantil irregular es de tener en cuenta la doctrina jurisprudencial recogida en las SSTS de 11-10-02 (RJ 2002, 9851), 20-2-88 (RJ 1988, 1073), 21-3-98 (RJ 1998, 2045), 8-7-93 (RJ 1993, 6326), 3-4-91 (RJ 1991, 2633) y 21-6-83 (RJ 1983, 3647), según las cuales “desde el momento que los contratantes se obligaron a poner en común determinados bienes con intención de obtener un lucro, ello denota la existencia de la sociedad de naturaleza mercantil, dada la naturaleza de las operaciones que la sociedad había de desarrollar, con lo que se viene a aplicar el criterio objetivo que la doctrina científica mayoritariamente contempla para llegar a establecer la naturaleza civil o mercantil de la sociedad, criterio compartido por esta Sala en las sentencias que en la de apelación se citan y han de tenerse por reproducidas,

decir, no cambia la naturaleza mercantil de la sociedad para convertirla en civil.

En relación con el régimen jurídico aplicable a aquellas comunidades de bienes consideradas sociedades mercantiles por su objeto, puesto que desarrollan una actividad constitutiva de empresa bajo una razón unificada en el tráfico, y que tienen carácter irregular, son aplicables las normas de la sociedad colectiva. Sea cual sea la calificación otorgada por quienes la integran, no existe una comunidad de bienes como tal. El TS ha declarado que las sociedades irregulares, siempre que su objeto sea mercantil, deben regirse por la normativa de las sociedades colectivas, a las que se asimilan²²². La consecuencia principal de esta calificación y la consiguiente aplicación del tipo general de la sociedad mercantil, es la responsabilidad de los socios por las deudas sociales, llamados a responder personal y solidariamente, con todos sus bienes, de las operaciones que se hacen en nombre de la entidad y por cuenta de la misma (art. 127 C.co) y, por otro lado, conforme a lo establecido en el artículo 120 C.co., los gestores responderán solidariamente frente a terceros con quienes hubieren contratado²²³.

determinando tal condición irregular a los efectos plenamente mercantiles, la ausencia de escritura pública constitucional y la inscripción en el Registro Mercantil, pero sin que ello desnaturalice tal carácter mercantil en las relaciones mediante entre los socios, así lo estima la doctrina jurisprudencial; el art. 117 del Código de Comercio, da validez al contrato, cualquiera que sea la forma de su celebración entre los que lo celebren, siempre que reúna los requisitos del art. 1.261 del Código Civil, admitiendo la posibilidad de su concierto en documento privado y con forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil, remitiendo como legislación aplicable a tal tipo de sociedades, a la de las colectivas, con aplicación de la normativa específica del C. Com”. Por su parte, la sentencia de 9-3-92 (RJ 1992, 2009) afirma que el otorgamiento de escritura notarial y la inscripción en el Registro Mercantil, requisitos que sólo tienen carácter constitutivo en las sociedades anónimas y en las sociedades de responsabilidad limitada, pero no en las “compañías colectivas”, según reconoce, con carácter más general, el art. 120 del Código de Comercio.

²²² Vid. Sentencias de 8-7-93 (RJ 1993, 6326), 21-6-98 (RJ 1998, 4906) y 19-12-07 (RJ 2007, 9046).

²²³ Vid. SSTs de 30-4-83, 21-6-83 (RJ 1983, 3647), la cual admitió la existencia de sociedad irregular mercantil concertada en documento privado y aun de forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil, remitiendo como legislación aplicable a tal tipo de sociedades a las colectivas, con aplicación de la normativa específica del Código de Comercio; 1-10-86 (RJ 1986, 5230), 20-2-88 (RJ 1988, 1073), 6-11-91, y 8-7-93, 21-3-98 (RJ 1998, 2045) y 14-4-98 (RJ 1998, 2320), entre otras muchas.

En el caso de que la entidad realice operaciones que no tengan un fin comercial o sean actividades de naturaleza propiamente civil, la mayoría de las sentencias parten como dato cierto de la falta de personalidad jurídica, ya sea porque la sociedad no se muestra como tal frente a terceros por mantenerse secreta u oculta entre los socios, como mero vínculo contractual entre éstos; o bien porque se estima que, al no haberse constituido la sociedad civil en escritura pública e inscrito en ningún registro, se estará ante una sociedad civil irregular, que, por la vía de la remisión del artículo 1.669 C.c., hace aplicable la normativa de la comunidad de bienes²²⁴.

Con respecto al alcance de la remisión del artículo 1.669 C.c., relativo a las sociedades civiles “irregulares” o sin personalidad jurídica, a lo dispuesto para la comunidad de bienes, debemos señalar que la jurisprudencia del TS, siguiendo a la doctrina científica en esta cuestión, distingue dos planos: por un lado, el de las relaciones internas u obligatorias, que se rigen por los pactos contractuales que pudiera haber entre los socios y, en su defecto, por las reglas del contrato de sociedad; y por otro lado, el de las relaciones externas, a las que resultan aplicables las normas reguladoras de la comunidad de bienes relativas al sustrato material o fondo común formado por los socios²²⁵.

²²⁴ Como resume la sentencia de la AP de Málaga de 15-5-12 (JUR 2012, 331700) en el FJº 3º: “El Tribunal Supremo, pese a que la sociedad civil no es sujeto inscribible en el Registro Mercantil, elemento al que viene preordenada la forma (escritura pública) en relación a los terceros, en numerosas sentencias que ya constituyen un cuerpo uniforme de jurisprudencia (Sentencias de 10 abril 1978, 5 julio 1982, 30 abril 1986, 24 junio 1988, 21 junio, 30 octubre y 17 diciembre 1990, 30 septiembre 1991 y 27 mayo 1993, entre otras muchas), reitera la existencia de sociedades civiles irregulares cuando se incumple la formalidad de escritura pública en el caso del artículo 1.667 C.c., esto es, que se aporten a la misma bienes inmuebles o derechos reales, pues para los demás casos el precepto establece “la sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma”.

²²⁵ No obstante, es posible encontrar también algunas sentencias del Tribunal Supremo que al interpretar el art. 1.669.2 C.c. defienden una remisión íntegra al régimen jurídico previsto en los arts. 392 ss C.c, para las sociedades civiles sin personalidad jurídica, incluyendo la acción de división o el retracto de comuneros. No obstante, esta tesis es minoritaria en la actualidad (Por todas, *vid.* STS de 12-7-96 (RJ 1996, 5885) señala que “el art. 1.669... obliga a la aplicación de las normas de la comunidad de bienes sin ninguna restricción del articulado a ella dedicado...la realidad legal está ahí y no se excluye ninguna norma de la comunidad de bienes”. No obstante, a continuación matiza lo anterior, afirmando que “es evidente que la división de la comunidad no puede producirse por la voluntad unilateral de uno de los socios acudiendo al art. 400 CC, ya

Ahora bien, como tuvimos ocasión de exponer, el tema de la “irregularidad” de las sociedades civiles que no se constituyan en escritura pública cuando se aportan bienes inmuebles o derechos reales es controvertido. Al margen de la discusión sobre si rige el principio de libertad forma en estos casos, o es necesario cumplir con los requisitos formales so pena de nulidad, sí queremos recordar que con relación al resto de sociedades, según el párrafo primero del art. 1.669 C.c., sólo carecerán de personalidad jurídica aquellas sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios y cada uno de éstos contrate en su propio nombre con terceros, precepto del que a *sensu contrario* y en relación con los artículos 35.2 y 36 C.c., se infiere que fuera de estos supuestos, la sociedad sí gozará de personalidad jurídica²²⁶; por otro lado, nada dice el precepto de que si las sociedades “externas” se otorgan verbalmente o en documento privado se equiparan a las sociedades denominadas irregulares.

Así pues, con la excepción prevista en el artículo 1.669 C.c., en la medida en que los pactos sociales no se mantengan secretos entre los socios, la sociedad civil tendrá personalidad jurídica sin necesidad de inscripción en registro alguno. En ese sentido, y tal y como declaró el TS en sentencia de 7 de marzo de 2012²²⁷, “*nuestro sistema no exige la inscripción de las*

que es un precepto pensado para otro supuesto distinto... con lo cual se aplicarán las normas sobre disolución de la sociedad civil a las irregulares (*sic*)”.

²²⁶ En tal caso, con los efectos establecidos en el art. 38 C.c., sin que se rijan por las disposiciones de la comunidad de bienes. En este sentido, *cfr.*, por todas, la STS de 31-5-94 (RJ 1994, 3768): “Es sabido que el ordenamiento jurídico español concibe a las sociedades civiles y mercantiles regulares como personas jurídicas por sí, con independencia de las personas físicas de los socios que la integran; es contrato de creación de persona jurídica atribuida al ente social. Así resulta sin duda alguna de los artículos 35, número dos, y 36 del Código Civil y del artículo 1669 del mismo Código, que considera excepcional que la sociedad no tenga personalidad jurídica. Por tanto, no puede confundirse la actuación de la sociedad, como ente independiente de los socios, con la particular de cada uno de los socios, y así cuando el artículo 38, párr. 1, del Código Civil faculta a las sociedades para adquirir y poseer bienes de toda clase y contraer obligaciones y ejercitar acciones civiles o criminales, es indudable que no se refiere a las personas físicas de los que las forman. En conclusión, un acto de autorización concedida a la sociedad como personalidad jurídica autónoma.

²²⁷ (RJ 2012, 5269). Dice la sentencia: “*la personalidad jurídica, “como instrumento eficaz para la organización de las empresas y creación de un centro de imputación de relaciones jurídicas útil en el tráfico jurídico, ni siquiera queda limitada a los supuestos en los que se ha otorgado escritura pública, de tal forma que del contrato, incluso aformal, cabe derivar cierto grado de personalidad”, lo que, en lo que aquí interesa, coincide con la tesis mantenida por la resolución de la Dirección General de Registros*

*sociedades civiles en registro alguno y ni el art. 1669 del C.c. ni el 35 del mismo Código supeditan a la inscripción el reconocimiento de la personalidad de las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados”*²²⁸.

En el ámbito fiscal, ésta es también la postura que acoge la DGT en la resolución de 8 de junio de 2015 (núm. V1779-15), en la que pronunciándose sobre la sujeción o no de las sociedades civiles a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social, considera que “...salvo que resulte de aplicación la excepción antedicha del artículo 1.669 del Código Civil, la norma general será el reconocimiento de personalidad jurídica a las sociedades civiles cuyo objeto no tenga naturaleza mercantil...”²²⁹.

De acuerdo con las consideraciones expuestas, aun no siendo posible una respuesta unívoca para todos los supuestos de sociedades civiles, no parece que el mero hecho de constituir una comunidad societaria en documento privado deba remitirla a la calificación de irregular, ni privarla de personalidad jurídica, y mucho menos en un caso en el que la entidad se desenvuelve como tal y de forma directa en el tráfico jurídico (contrata en su propio nombre, sociedad gira en el tráfico de forma independiente a sus socios...).

y del Notariado de 14 de febrero de 2001 que, rectificando la mantenida en otras anteriores, sostiene que "de ciertos preceptos legales de reciente promulgación resulta que las sociedades mercantiles en formación e irregulares gozan de personalidad jurídica -o, al menos, de cierta personalidad-, suficiente para adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones...".

²²⁸ Esta sentencia cita en el mismo sentido una anterior sentencia de 14-7-06 (RJ 2006, 4716), en la que declara que la sociedad, “ente creado por el contrato, tiene personalidad jurídica, a no ser que no se trate de sociedad irregular (art. 1669), caso de la que no trasciende a terceros”.

²²⁹ Algunas sentencias en sede del ITPAJD acogen también este planteamiento. Por todas, *vid.* la STSJ Granada de 2-7-12 (JUR 2012, 326080), en la que se afirma la personalidad jurídica de la sociedad civil, en la medida en que “los pactos eran públicos por constar en escritura, y para tal efecto no es requisito imprescindible que estuviera inscrita en el Registro Mercantil, pues tal circunstancia podrá dotar de mayor publicidad, pero su ausencia no significa que los pactos sean secretos. Antes bien, la constancia en escritura pública y la contratación por los órganos sociales no dejan lugar a dudas de que la entidad actuaba en el tráfico jurídico como sujeto de derecho”; y STSJ Extremadura de 13-12-12 (JUR 2013, 10172).

CAPÍTULO II. LA CONSIDERACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DE LA COMUNIDAD SOCIETARIA.

Si como pudimos comprobar en el capítulo anterior, dedicado a la delimitación de la figura objeto de estudio, no eran pocas las cuestiones que había planteado en sede de Derecho privado (*vgr.* la posibilidad ontológica de la misma, el régimen jurídico privado aplicable...), llegándose al convencimiento de la naturaleza esencialmente societaria de este tipo de comunidad de bienes, es momento de analizar cuál ha sido la reacción del Derecho fiscal ante esta figura y hasta qué punto se han compartido en este ámbito las conclusiones alcanzadas en el capítulo anterior.

Con este propósito y para entender el por qué del tratamiento previsto para estas situaciones intermedias, el punto de partida de nuestro análisis no puede ser otro que la construcción jurídica sobre la subjetividad de las entidades sin personalidad jurídica, teniendo en cuenta que la comunidad de bienes constituye una especie dentro del género más amplio de los entes que carecen de aquel atributo (*vid.* art. 35.4 LGT), y que precisamente dicha doctrina deriva de la imposibilidad de ubicar a los referidos entes en cualquiera de las dos categorías jurídicas a que se reconducía la dogmática tradicional en torno a la subjetividad (personas físicas y jurídicas).

Tras una visión general del tema a través de la contemplación conjunta del género, ya podremos descender en nuestro estudio a la comunidad de bienes, si bien, con carácter previo al análisis de la parte especial del Derecho positivo y los concretos problemas surgidos por aplicación de normas específicas, creemos conveniente referirnos a la regulación contenida en la Ley General tributaria –fuente normativa en este ámbito del Derecho *ex* art. 7 LGT– afrontando de este modo, no sólo la catalogación jurídica de la entidad, sino también otras cuestiones de carácter general como su régimen de actuación, régimen de responsabilidad, etc.

1. Entidades colectivas sin personalidad jurídica en el marco de la subjetividad tributaria.

Comenzar el presente capítulo haciendo referencia a los entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica como sujetos de la obligación tributaria supone dejar atrás la proposición fundamental de la doctrina

tradicional en materia de capacidad jurídica, que reconducía la problemática de los sujetos de derecho a la alternativa persona física o persona jurídica. En este sentido, la generalidad de los autores negaba la consideración de *sujeto de derecho* a todos aquellos seres y entidades que el ordenamiento jurídico no hubiese elevado a la categoría de *persona*²³⁰, o dicho en otros términos, que no les hubiese reconocido *personalidad*, definida ésta como la cualidad de la persona que determina su aptitud para ser considerada como titular de derechos y deberes de carácter jurídico²³¹.

En este sentido debemos recordar, en primer lugar, que si bien la cualidad de persona, formalmente, no presupone la titularidad actual de derecho alguno sino más bien la aptitud genérica para ser titular de derechos²³², lo que se conoce como *capacidad de derecho* o, más comúnmente, como *capacidad jurídica*²³³, ésta corresponde a toda persona por el mero hecho de serlo, es un atributo de la personalidad²³⁴; y por esta

²³⁰ En este sentido, DE CASTRO Y BRAVO, F., *Derecho Civil de España. Parte General I*, 3ª ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, p. 630, señala que “en el sujeto se requiere la personalidad y con ella, su concreción jurídica o determinabilidad”. También, DELGADO ECHEVERRÍA, J., en LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho Civil I. Parte General*, vol. II, Bosch, 1983, p. 9, entiende que “(...) la subjetividad jurídica -el «ser sujeto»- no es mero resultado de tener atribuido un derecho, sino también su antecedente. El titular es, ciertamente, sujeto de *aquel derecho*, pero para poder serlo *de aquel*, ha de ser, antecedentemente, sujeto de derechos; o, lo que es lo mismo, ha de ser *persona*”.

²³¹ Afirma MALUQUER DE MOTES I BERNET, C., *Derecho de la persona y negocio jurídico*, Ed. Bosch, Barcelona, 1993, p. 2, que siendo persona, como no hay personalidad sin persona, aquélla no es más que la consideración de persona en la esfera jurídica; y asimismo, ALBALADEJO, *Compendio de Derecho Civil*, 6ª ed., Bosch, 1987, p. 35, que la personalidad es la condición de persona. Jurídicamente es persona todo ser a quien el Derecho acepta como miembro de la comunidad. Tal aceptación lleva consigo la atribución de la aptitud para ser titular de relaciones jurídicas, o, con otra expresión, de derechos y deberes (capacidad).

²³² DELGADO ECHEVERRÍA, *op. cit.*, pp. 10-11.

²³³ Según DE CASTRO, *Compendio de Derecho civil. Introducción y Derecho de la persona*, 5ª ed., Madrid, 1970, p. 164, la capacidad jurídica se caracteriza: 1º) Por ser una *cualidad esencial* de la persona que se encuentra fuera del alcance de la autonomía de la voluntad (...); 2º) Por ser la aptitud jurídica para la *apropiación*: poder, tener, poseer, adquirir, estar obligado y responder, de modo que afecte a la propia esfera jurídica (...); 3º) Por su eficacia *unificadora*, centralizadora de las relaciones jurídicas cuyo titular (activo, pasivo) sea la persona.

²³⁴ Así por ejemplo, apunta ALBALADEJO, *op. cit.*, p. 37: “La c. jurídica la tiene todo hombre; comienza y acaba con su personalidad. Tal c. que nuestro D. reconoce al hombre como aptitud para ser, en general e indeterminadamente, titular de relaciones jurídicas, es uniforme para todos”.

razón muchos autores han considerado como sinónimas las expresiones *personalidad y capacidad jurídica*²³⁵. En cualquier caso, la capacidad jurídica entendida como la *posibilidad general* de ser titular o de ostentar posiciones de carácter subjetivo en una relación jurídica, se suele contraponer al concepto de *capacidad de obrar*, que representa la *vertiente dinámica* del concepto de personalidad y significa la aptitud para *ejercer* los derechos y obligaciones de que se es titular, o lo que es lo mismo, para realizar actos con trascendencia jurídica de forma válida y eficaz²³⁶.

En segundo término, el Derecho no sólo reconoce la cualidad de miembro de la comunidad jurídica a las *personas físicas o naturales*, sino también a determinadas organizaciones humanas de fines colectivos e institucionalizados, denominadas *personas jurídicas*, para facilitar su presencia en el orden jurídico, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas²³⁷. Como es sabido, la carencia de corporalidad e individualidad en este tipo de entidades no es óbice para que puedan ser consideradas auténticas personas desde el punto de vista jurídico; la concesión de personalidad jurídica a entes ideales –apunta FERRARA²³⁸– no es más que una *forma* para promover y proteger intereses de los hombres, un *aparato técnico* para realizar de modo simple y duradero intereses colectivos de la sociedad. Si en relación con la persona física la personalidad de la misma es un efecto o atribución de la naturaleza; en cambio, el reconocimiento de la misma a las personas jurídicas es una concesión del ordenamiento jurídico, que igual podría haberseles negado sin vulnerar por

²³⁵ CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho civil Español...*, p. 160, advierte: “Capacidad es sinónimo de personalidad, pues implica aptitud para derechos y obligaciones, o lo que es igual, para ser sujeto, activo o pasivo, de relaciones jurídicas”. Asimismo CARRASCO PERERA en AA.VV, *Derecho Civil: Introducción. Derecho de la persona. Derecho subjetivo. Derecho de propiedad* (Dir. A. Carrasco Perera), Tecnos, Madrid, 1996, p. 60, mantiene que “la personalidad civil es un presupuesto de la capacidad jurídica, pero, comoquiera que ésta se adquiere por el solo hecho de ser persona, la equivalencia entre “personalidad” y “capacidad jurídica” está plenamente justificada”.

²³⁶ En este sentido, señala DE CASTRO, *op. cit.*, p. 166, que la capacidad de obrar constituye “una *cualidad* propia e inseparable de cada persona”, y que es “la aptitud de la persona para producir, por sí misma con sus actos (o de su representante o servidor) *efectos jurídicos para sí misma* y para su patrimonio (autonomía de la voluntad, responsabilidad patrimonial, disposición y ejercicio de facultades y derechos)”.

²³⁷ LACRUZ, *op. cit.*, p. 9.

²³⁸ FERRARA F., *Trattato di diritto civile italiano*, t. I, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1921, p. 444.

ello ningún principio básico de justicia; pues aun cuando se admita que la persona jurídica no es una ficción, a ella se le aplica no obstante de un modo traslativo el concepto de persona, porque se trata de realidades sociales personificadas, ya sea para favorecer determinados intereses económicos, cuando no de clase²³⁹.

Partiendo de estas irrenunciables premisas, no podemos olvidar que la vida real impone constantemente la aparición de nuevas formas subjetivas y, en este sentido, junto a las personas y a los grupos de éstas o de masas patrimoniales destinadas a un fin de interés general, a las que el Derecho dota de personalidad jurídica si se verifican determinados requisitos, existen otras organizaciones de personas o de bienes desprovistas de aquel atributo que, sin embargo, actúan en el mundo jurídico como entes autónomos; y en la medida en que pueden interesar al legislador de cada rama de ordenamiento jurídico, van a ser objeto de atención y regulación por las normas positivas. Un claro ejemplo de ello lo constituyen las comunidades societarias, muy presentes en la actividad y el tráfico empresarial como pusimos de manifiesto en el capítulo anterior, cuyas posibles manifestaciones de capacidad económica o contributiva no pasan desapercibidas para el legislador tributario.

Concretamente, estas comunidades de bienes entran de lleno en la polémica doctrinal que planteó en su día el reconocimiento a determinadas organizaciones sin personalidad jurídica –o, lo que es igual, capacidad jurídica general– de aptitud para ser sujeto de relaciones jurídicas tributarias

²³⁹ En el mismo sentido, señala SÁNCHEZ CALERO, F., *Instituciones de Derecho Mercantil*, vol. I., 23ª ed., McGraw-Hill, Madrid, 2000, p. 239: “la personalidad jurídica debe considerarse un simple instrumento técnico del Derecho positivo para un tratamiento unitario de la organización de personas que surge del contrato social, y, por tanto, cada ordenamiento positivo puede tener un concepto más o menos amplio de la persona jurídica”; y CARRASCO, *op. cit.*, p. 206: “Afirmar que una colectividad de personas o una masa patrimonial destinada a un fin de interés público goza de personalidad jurídica supone, al menos tendencialmente, hacer beneficiaria a la persona jurídica en cuestión de los mismos atributos y de la misma capacidad que se predica de las personas físicas. Por eso no es tarea vana determinar cuáles son las consecuencias jurídicas que se derivan de la tenencia de personalidad, y examinar en qué medida el status y la capacidad de las personas jurídicas son parangonables a los de las personas físicas”.

y, en particular, para asumir la posición jurídica de sujeto pasivo de la obligación tributaria²⁴⁰.

Los autores que han estudiado el tema coinciden en apuntar que la irrupción de las entidades sin personalidad jurídica en el campo de la subjetividad tributaria se debe en gran parte a la pérdida del carácter casi dogmático que la personalidad jurídica tenía en otras épocas, como requisito imprescindible para operar en el tráfico jurídico²⁴¹. De este modo, la subjetividad de las comunidades de bienes o hereditarias, de las unidades económicas, de los meros patrimonios separados, de las herencias indivisas, etc., se admite porque, en muchos ámbitos del Derecho, ya no es imprescindible ser persona jurídica para actuar con cierta relevancia²⁴².

Como recuerda SANZ GADEA²⁴³, a partir del momento en que la sociedad anónima es considerada persona jurídica, se abandonan las notas que hasta dicho momento habían definido a la persona jurídica –su naturaleza asociativa y finalidad propia, diversa de la de los asociados–, y se entiende que ésta es una mera creación del Derecho, que no precisa de un especial substrato y cuyo efecto principal es la incomunicación entre el patrimonio de la sociedad y el de los socios, con lo cual éstos no responderán con sus propios bienes de las actividades sociales. Los abusos que, bajo el velo de la persona jurídica, pudieron cometerse en el seno de la sociedad anónima principalmente, dio origen a una vigorosa corriente que propugnó levantar ese velo, y, en los casos más radicales, la supresión misma de la persona jurídica.

²⁴⁰ Como afirmaba LOPEZ DÍAZ, A., “Impuesto sobre Sociedades: sujetos pasivos, entidades exentas”, en *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades* (Coords. Yebra Martull, García Novoa y López Díaz), Comares, Granada, 1998, p. 55, la sujeción a gravamen de los entes carentes de personalidad jurídica es una cuestión que enlaza con largas discusiones sobre la capacidad jurídica y la capacidad de obrar en materia tributaria.

²⁴¹ Sobre la “crisis” de la persona jurídica, *vid.* DE CASTRO, *La persona jurídica*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1984, p. 115 y ss.

²⁴² Así por ejemplo, GARCÍA NOVOA, C., “La sujeción pasiva de los entes sin personalidad”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1997, p. 38, habla de un “reciente y progresivo avance hacia la “irrelevancia” de la personalidad jurídica”.

²⁴³ SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, t. I, 3ª ed., CEF, Madrid, 1991, p. 147.

Podemos afirmar –siguiendo a GARCÍA NOVOA– que la fundamentación de la sujeción pasiva de los entes sin personalidad, recogida en la actualidad en las legislaciones tributarias de los diversos Estados, debe buscarse en la progresiva modificación del concepto de persona jurídica. Esta modificación, que ha tenido su origen en el Derecho privado, configura el núcleo de la personalidad jurídica sobre la base de la existencia de un patrimonio autónomo diferenciado del patrimonio personal de los socios. Ello se ha proyectado en Derecho tributario, el cual se ha visto ante la evidencia de manifestaciones de capacidad económica llevadas a cabo por entes colectivos carentes de personalidad. El legislador tributario, vinculado positivamente por la exigencia constitucional de gravar todas las manifestaciones de capacidad económica, no podía dejar de someter a tributación estas manifestaciones de riqueza, aun cuando su referente subjetivo fuese un ente sin personalidad²⁴⁴.

Precisamente, el motivo principal que suele erigirse en fundamento de la inclusión en el círculo de obligados tributarios de los entes sin personalidad jurídica en el ordenamiento, es la manifestación por éstos de una especial capacidad económica, que debe gravarse separadamente de la de sus miembros o integrantes. Si en algo coincide la generalidad de los autores es en que el no gravamen de estos entes de hecho dejaba abierta la posibilidad de eludir el pago de determinados impuestos con sólo adoptar la forma jurídica de alguna de estas entidades que no gozan del atributo de la personalidad²⁴⁵. El anular esta vía de fraude fue posiblemente la razón fundamental que movió legislador español a incorporar el artículo 33 LGT/1963 (actual 35.4 LGT/2003), que considera, a efectos fiscales, que determinados entes carentes de personalidad pueden ser también sometidos a gravamen²⁴⁶.

²⁴⁴ *Op. cit.*, p. 38.

²⁴⁵ En este sentido, CORONEL DE PALMA, L., “Relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho privado”, *VI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1958, p. 132, señala que la necesidad de evitar situaciones aparentes creadas para evadir los impuestos, lleva al Derecho tributario a ampliar el concepto de capacidad atribuyendo personalidad a uniones de empresa o conjunto de bienes carentes de capacidad jurídica según el derecho privado.

²⁴⁶ RUIBAL PEREIRA, L., “Tratamiento fiscal de las comunidades de bienes”, *RDFHP*, núm. 239, 1996, pp. 86-87.

Ahora bien, no sólo razones motivadas en las reglas de capacidad económica aconsejaban el sometimiento a gravamen de estos entes, sino también las de generalidad e igualdad, en tanto que no gravar las distintas manifestaciones de riqueza y “fuerza económica” de estos entes generaría desigualdades con respecto a otras manifestaciones de riqueza realizadas por personas jurídicas²⁴⁷. Asimismo, reforzaban esta exigencia el principio de eficacia y la garantía del crédito tributario²⁴⁸; desde esta perspectiva el gravamen se justifica también en razones de simplificación en la gestión tributaria, pues la ejecución sobre el patrimonio separado facilita enormemente las tareas recaudatorias del tributo²⁴⁹ y permite gravar la manifestación estática o la generación de capacidad económica en su momento más adecuado –cuando se pone de manifiesto esa capacidad económica– y no esperar a su ulterior traslado a las personas físicas o jurídicas²⁵⁰.

Enunciadas someramente las razones que llevan al legislador a considerar como sujetos pasivos de algunos impuestos a entidades carentes de personalidad jurídica, debemos analizar cómo fue posible conciliar el reconocimiento de la relevancia de estas realidades económicas con la construcción tradicional de los presupuestos de la subjetividad tributaria tomando como base a la persona jurídica; sólo de esta manera será posible comprender el significado de la previsión contenida actualmente en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria.

²⁴⁷ Como afirma BOTELLA GARCÍA, A., “La capacidad en el orden tributario”, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, IEF, Madrid, 1979, p. 695, se trata de evitar que dichos entes queden exentos, cuando resulta probado que poseen una capacidad económica susceptible de imposición.

²⁴⁸ GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, pp. 50-51.

²⁴⁹ Por todos *vid.* FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 387.

²⁵⁰ Según CALVO ORTEGA, R., “Obligados tributarios” en AA.VV., *La nueva Ley General Tributaria* (dir. Calvo Ortega; coord. Tejerizo López), 1ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pp. 140-141: “La utilidad de la conversión de estos entes en sujetos pasivos para la gestión se observa, aunque con menos nitidez que en la herencia yacente, en determinadas comunidades de bienes en las que tanto su disolución como tales o su conversión en personas jurídicas presentan dificultades temporales de difícil solución. Por otra parte, se trata de una norma flexible y, más concretamente, de un precepto que se adapta a la realidad económica y, en otros casos, a la voluntad de los sujetos que crean entes sin personalidad jurídica pero que son mecanismos imprescindibles para la actividad y el tráfico empresarial”.

1.1. Referencia a las principales posiciones doctrinales en la materia.

La polémica doctrinal sobre el reconocimiento por el Derecho tributario de sujetos no calificados como personas en el ámbito del Derecho privado, previsión introducida no sólo en nuestras leyes positivas, sino también en los ordenamientos tributarios de otros países, fue el origen de múltiples teorías integradoras que pretendieron dar una respuesta jurídica esta situación. No vamos a detenernos en el análisis detallado de las distintas aportaciones en materia de capacidad jurídica tributaria, que inspiraron la redacción del actual art. 35.4 LGT y que un conocido y celebrado estudio del profesor SÁINZ DE BUJANDA recoge generosamente²⁵¹, sino simplemente en poner de relieve que los autores se agruparon, a grandes rasgos, en torno a dos corrientes de pensamiento.

La *primera*, una doctrina clásica en Italia, defendida principalmente por INGROSSO²⁵² y GIANNINI²⁵³, es compartida con matices por un buen número de autores italianos²⁵⁴, apela a la autonomía del Derecho tributario

²⁵¹ SÁINZ DE BUJANDA, F., “La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad”, *Hacienda y Derecho*, t. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pp. 315-487. Como bien señala este autor, el nuevo fenómeno venía, al menos en apariencia, a romper de modo insalvable una construcción dogmática elaborada con gran esfuerzo cuyos efectos se proyectaban sobre todos los ámbitos jurídicos (p. 405).

²⁵² INGROSSO G., *Istituzioni di Diritto finanziario*, vol. II, Nápoles, 1937, p. 17 señala que “la idoneidad para ser sujeto de las relaciones de Derecho tributario es más amplia que la capacidad jurídica general”.

²⁵³ GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho tributario* (trad. Sáinz de Bujanda), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pp. 97-98: “Sólo pueden ser sujetos de la relación impositiva y, por tanto, de las obligaciones y derechos inherentes a ella, aquellos a quienes el Derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces. Pero en nuestro Ordenamiento, como en el de los restantes Estados, la capacidad jurídica tributaria no coincide con la capacidad del Derecho privado —o con la de otras ramas del Derecho—. En efecto, mientras todas las personas físicas y colectivas, tanto de Derecho privado como de Derecho público, que sean jurídicamente capaces conforme al Derecho privado, son, sin más, capaces para el Derecho tributario, este último, en cambio, atribuye también la capacidad para ser sujetos pasivos del impuesto a uniones de personas o a conjuntos de bienes carentes de capacidad jurídica según el Derecho privado, lo cual se ha reconocido siempre, con más o menos claridad, en la aplicación de las leyes particulares sobre impuestos y está hoy textualmente establecido en disposiciones legales”.

²⁵⁴ Entre ellos, PUGLIESE, M., *Istituzioni di Diritto finanziario*, Padova, 1937, p. 45 y ss; VANONI, E., “Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario”, en *Rivista italiana di Diritto finanziario*, 1941, II, pp. 1-3.

con el fin de justificar que el legislador pueda configurar las categorías jurídico-tributarias libremente y proclamar como sujetos pasivos a entes desprovistos de personalidad jurídica. Esta posición defiende a ultranza la existencia de una capacidad jurídica especial en Derecho tributario, que no coincide con la capacidad jurídica del Derecho privado, y según la cual, hay entes colectivos incapaces conforme al Derecho privado al no estar dotados de personalidad civil común, pero que gozan de capacidad en Derecho tributario para ser sujetos pasivos de un impuesto. Como explica el autor citado, “... lo que importa es que existiendo una capacidad contributiva... no quede exceptuada de gravamen en razón de la falta de capacidad jurídica de sus titulares en cuanto no se integran en una entidad colectiva con personalidad jurídica para el Derecho privado”²⁵⁵.

La idea de estos autores consiste básicamente en reconocer una personalidad o capacidad limitada o restringida al ámbito fiscal, es decir, una capacidad estrictamente tributaria, que determina la posibilidad de realizar actos con trascendencia en este campo, aun sin poseer la capacidad jurídica ordinaria del Derecho común. En este sentido se manifestaba también VANONI²⁵⁶ al señalar que la atribución a un sujeto de personalidad jurídica no implica necesariamente que dicho sujeto tenga una *capacidad jurídica ilimitada*, es decir, que sea capaz de cualquier relación jurídica, ya sea de

²⁵⁵ Según GIANNINI, *op. cit.*, pp. 98-99: “la extensión de la capacidad jurídica tiene su razón de ser y su justificación en el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho, cuyo sustrato económico se reputa que es útil someter al tributo como objeto único y distinto de los demás objetos impositivos. De aquí se desprende que la delimitación de las entidades que el Derecho tributario eleva a la condición de sujetos pasivos del impuesto, fuera del ámbito de las personas jurídicamente capaces según el Derecho civil, ha de deducirse del análisis del objeto de los impuestos particulares y, por consiguiente, de sus características tributarias, de su extensión y de sus relaciones con el objeto de los demás impuestos”; su opinión también es compartida entre algunos de nuestros autores: AMORÓS RICA, N., *Ley general tributaria (Arts. 1 al 89)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, p. 488; y CORONEL DE PALMA, *op. cit.*...

²⁵⁶ VANONI, E., “Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario”, *Opere Giuridiche I*, Giuffrè Editore, Milano, 1961, pp. 425-427. Asimismo, en *Opere Giuridiche II*, Giuffrè Editore, Milano, p. 124: «para que haya un sujeto (pasivo) en la relación jurídica tributaria se precisa únicamente la existencia de un sujeto autónomo de actividad considerado por la ley idóneo para determinar una obligación tributaria. No es necesario que el sujeto del tributo sea provisto de capacidad jurídica a los fines del Derecho privado».

Derecho privado o de Derecho tributario; sólo las normas y las exigencias de los ordenamientos sectoriales pueden ofrecer los elementos para establecer la esfera dentro de la cual la personalidad actúa. En definitiva, no existe incompatibilidad entre la existencia de un concepto genérico de persona jurídica válido para todo el ordenamiento y el hecho de que un sujeto pueda ser reconocido como capaz de ser titular de relaciones jurídicas respecto a una determinada parcela jurídica sin que ese reconocimiento lleve consigo la capacidad para ser también titular de relaciones respecto a cualquier otro campo jurídico.

La posibilidad de declarar, a los meros efectos tributarios, a un sujeto como jurídicamente capaz, posibilidad implícita en la libertad esencial del legislador, es compartida con matices por otros autores como LAVAGNA²⁵⁷, quien habla de “*capacidad atípica*”, partiendo de la idea de que el reconocimiento de capacidad sería una decisión del legislador similar a la calificación de un hecho imponible, de tal modo que para definir jurídicamente esta capacidad no se tendría por qué partir de un ente con capacidad jurídica, si no de cualquier referente subjetivo de hecho que se quisiera gravar, esté o no dotado de personalidad.

En definitiva, esta primera postura, calificada por SÁINZ DE BUJANDA como “concepción pluralista”, trataba de reconocer, sin contradicción lógica, la existencia de una personalidad o capacidad especial allí donde el ordenamiento jurídico proclamase la idoneidad de ciertas organizaciones de personas o de bienes para ser titulares de determinados núcleos de relaciones jurídicas –vgr. tributarias-, aunque no tuvieran reconocida la cualidad de persona para toda la restante vida jurídica, lo que pudiéramos llamar personalidad general o de Derecho común. A lo que aspiraban era a que una construcción excesivamente rígida de la personalidad –inspirada en los esquemas del pandectismo alemán– no impidiera que pudiesen someterse a imposición ciertos tipos de organizaciones humanas que, sin reunir los requisitos exigidos por el Derecho civil o común para el reconocimiento de la personalidad, debían, sin embargo, tributar como tales organizaciones, por ser portadoras de una

²⁵⁷ LAVAGNA, C., “Teoria dei soggetti e diritto tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 1, 1961, p. 15.

capacidad económica y contributiva autónoma, esto es, diferenciada de la de cada uno de sus componentes: en el fondo de esta postura latía, por tanto, un inconfundible propósito de defensa de la justicia tributaria, que deseaba servir con una construcción doctrinal de la personalidad más flexible que la tradicional²⁵⁸.

Frente a esta corriente de pensamiento se posicionan los partidarios de un concepto unitario de capacidad jurídica con validez en los distintos sectores del Ordenamiento jurídico, y que operaría como un límite al poder normativo del legislador tributario. De acuerdo con esta segunda posición dogmática, no existen sujetos especiales de Derecho tributario pues no cabe otorgar *capacidad tributaria* a quien, de acuerdo con la teoría general del derecho, carece de *capacidad jurídica*. Conforme a la crítica iniciada en 1940 por L.V. BERLIRI, y ampliada por su hermano A. BERLIRI más tarde²⁵⁹, no es posible el reconocimiento de la condición de “sujeto” a organizaciones de personas o bienes que no tienen capacidad jurídica, es decir, que carecen de aptitud para ser titulares de relaciones jurídicas, la cual corresponde exclusivamente a las personas. En consecuencia, no puede aceptarse la existencia de una capacidad jurídica específica de Derecho tributario, restringida a dicho ámbito y al margen del ordenamiento común, principalmente, por la unicidad del ordenamiento jurídico y porque los entes sin personalidad no pueden realizar aquellos hechos que presuponen la capacidad jurídica de Derecho privado (*vgr.* obtener renta, poseer y de transferir sumas de dinero, disponer de un patrimonio, etc), y que el ordenamiento tributario configura como presupuesto de la imposición²⁶⁰. Por

²⁵⁸ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pp. 405-408.

²⁵⁹ Afirma BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*. Traducción española, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 273 y ss: “una persona desprovista de personalidad de Derecho privado no podría ser jamás sujeto de una obligación de pagar el impuesto, porque ello llevaría consigo necesariamente la capacidad de adquirir y de poseer el dinero, es decir, una capacidad extratributaria”; y de otra parte: “el hecho jurídico del que nacería la obligación no podría ser un hecho jurídico propio de tal ente, sino sólo un hecho jurídico de un tercero, ya que de otro modo el ente de hecho debería tener la capacidad de producir tal hecho jurídico y, por tanto, de ser capaz también de relaciones no tributarias”.

²⁶⁰ Sobre la limitación de la subjetividad tributaria a quienes ostenten “personalidad”, *vid.* DE CASTRO, *op. cit.*, p. 22: “En base a los textos romanos, los antiguos juristas cuidaban de distinguir entre *universitas bonorum* y *universitas personarum*, o sea entre lo que hoy se llamaría patrimonio (independiente o separado) y persona jurídica (tipo asociación). El afán sistematizador de los pandectistas, llevó a clasificar a todos los

ello, cuando el Derecho tributario considera sujetos pasivos a entes sin personalidad jurídica está reconociendo implícitamente a estos entes la capacidad jurídica el derecho privado no les reconoce.

Así pues, los defensores de esta segunda posición, sintiéndose justificadamente invadidos de preocupación ante la inmensa dosis de inseguridad por la presencia de estos entes, proclamaron –en aras de la unidad de ordenamiento y preeminencia de los conceptos iusprivatísticos²⁶¹– la significación unívoca de la personalidad y de la capacidad -esta última como mera cualidad o proyección de la personalidad- y que ambos conceptos (persona y de capacidad jurídica) son unitarios dentro de todo el ordenamiento y no pueden, por tanto, tener un sentido y alcance diversos en cada parcela jurídica; en el fondo de esta actitud latía un plausible afán de defensa de la seguridad jurídica, a la que deseaba servir con una construcción doctrinal de perfiles muy claros y rigurosos²⁶².

Finalmente, esta corriente de pensamiento que parte de la consideración unitaria del ordenamiento jurídico y de la univocidad del concepto de capacidad jurídica, válido en todas las disciplinas jurídicas, es la que se impone y lleva a la mayoría de los autores a concluir que no tiene sentido alguno la afirmación de una capacidad jurídico-tributaria especial, distinta de la del Derecho privado tal y como esta aparecía configurada, por razones históricas, en el Código civil²⁶³. El concepto de capacidad jurídica es uno de

sujetos de derechos, llamando persona natural al hombre y persona jurídica a cualquier sujeto de derechos distinto del hombre”.

²⁶¹ GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, p. 42.

²⁶² SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*...

²⁶³ Para FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 82: “esta posición es hija de un defectuoso planteamiento general de los problemas del Derecho tributario. Nace de que estos autores examinan las normas de la ley tributaria aislándolas, en mayor o menor medida, de la totalidad del ordenamiento jurídico. Éste, a nuestro juicio, error de perspectiva no alcanzó solamente la doctrina, sino que llegó al propio legislador, que dictó en repetidas ocasiones normas que sirvieron de punto de apoyo a esta posición doctrinal”. En el mismo sentido, *vid.* GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, p. 45: “No es posible admitir que en una rama del ordenamiento se creen sujetos de Derecho al margen el resto del ordenamiento jurídico. La libre configuración del ordenamiento que tiene el legislador en virtud de los intereses específicos del Derecho tributario no puede hacerse a costa de ignorar las categorías con validez para todo el ordenamiento”; y FALCÓN Y TELLA, R., “Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *REDF*, núm. 88, Civitas, 1995, p. 660. Más recientemente, DE LOS RÍOS, *op. cit.*, p. 178, señala que una cosa es que una ley especial reconozca algún efecto particular a su

los que pertenecen a todo el Derecho y no puede diferenciarse según se examine en una u otra rama del ordenamiento.

En nuestro ordenamiento jurídico, por tanto, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, *capacidad tributaria* equivale a *capacidad jurídica*, es la idea de capacidad válida para todo el ordenamiento referida al Derecho tributario²⁶⁴. Las explicaciones del concepto de capacidad en sus dos manifestaciones (capacidad jurídica en sentido estricto y capacidad de obrar), dice FERREIRO²⁶⁵, pueden ser aplicadas sin modificaciones a la capacidad tributaria. Pues ésta, repetimos, no es más que la capacidad referida a los vínculos y relaciones propios y específicos del Derecho tributario, los regulados por las normas tributarias. Teniendo en cuenta que “ser titular de derechos y deberes, no es lo mismo que tener aptitud para generar actividades jurídicas”, podemos hablar, por tanto, de una capacidad jurídico-tributaria, aptitud para ser titular en el ámbito jurídico-tributario de poderes y deberes, y de una capacidad de obrar tributaria, aptitud para poder ejercerlos y cumplirlos.

Con todo, admitir que el concepto de capacidad jurídica ha de ser único y válido para todas las ramas del Ordenamiento y que el Derecho fiscal no puede conceder autónomamente la capacidad que el Derecho común niega a determinados entes, deja sin explicar de forma satisfactoria el problema de la subjetividad pasiva (gravamen) de los entes sin personalidad; no impide que el legislador tributario, en base a su autonomía, pueda dar relevancia jurídica al sustrato asociativo y a la organización que se encuentra en la base de toda persona moral; aunque esa relevancia no se convierte en el reconocimiento de una capacidad plena o personalidad jurídica²⁶⁶. Finalmente fue posible

respecto para determinadas situaciones jurídicas y otra muy distinta que este caso se pueda generalizar y atribuir, en consecuencia, una concreta naturaleza jurídica, exorbitante de la suya propia, a la referida situación; que, desde luego, no es un extraterrestre, pero tampoco es persona.

²⁶⁴ Como señala CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., “Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria”, *Moneda y Crédito*, núm. 94, 1965, p. 113: “el legislador no puede ser contradictorio, afirmando aquí lo que negó en el Derecho privado, y ello porque las ramas jurídicas son estrictamente convencionales y en nada pueden afectar a la radical unidad del ordenamiento jurídico”.

²⁶⁵ FERREIRO, *op. cit.*, p. 80.

²⁶⁶ Como pone de manifiesto GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, p. 43 “el argumento de la unidad del ordenamiento jurídico, que exige que los conceptos jurídicos tengan la misma validez en todas sus ramas, así como la llamada *garantía de instituto*, motivos por los

superar el conflicto que planteaba la existencia de entes colectivos carentes de personalidad jurídica pero configurados como sujetos pasivos, gracias a los planteamientos de un grupo de estudiosos que enriquecieron los esquemas de la subjetividad jurídica, sin que ello supusiera la ruptura de los conceptos unitarios de personalidad y de capacidad jurídica, tal y como estaban elaborados en la ciencia del Derecho.

1.1.1. La categoría del «sujeto de derecho».

En el intento de justificar que, pese a las críticas recibidas, los diferentes ordenamientos positivos mantuviesen vigentes aquellos preceptos que contemplaban la sujeción pasiva de entes a los que el Derecho común negaba la personalidad jurídica, surge un movimiento revisionista en la doctrina, sobre todo italiana, que introduce una nueva visión en la dogmática que postula una distinción entre el concepto de *subjetividad* y el de *personalidad*²⁶⁷.

Así, mientras “persona” y “sujeto de derecho” se consideran términos equivalentes para la doctrina tradicional, en el ámbito del Derecho tributario un acreditado grupo de estudiosos, influido por los postulados de la doctrina normativa de la personalidad, y partiendo de la opinión dominante en la materia –la doctrina pluralista a la que nos referimos líneas atrás–²⁶⁸,

que el legislador no podría disponer libremente de determinadas categorías jurídicas, no son argumentos aceptables; porque a estas alturas de la evolución del Derecho tributario está claro que, la innegable unidad del ordenamiento no impide que, en base a su autonomía, el legislador tributario regule determinadas instituciones atendiendo a los específicos intereses de esta rama del ordenamiento (...)

²⁶⁷ Como advierte FERNÁNDEZ SESSAREGO, C., “Persona, personalidad, capacidad, sujeto de derecho: Un reiterado y necesario deslinde conceptual en el umbral del siglo XXI”, *Revista Electrónica de Derechos Existenciales*, núm. 24, Astrea, 2003: “Durante un extenso periodo de tiempo ambas nociones (*se refiere a la de “sujeto de derecho” y de “persona”*) se han considerado equivalentes. No existía otro sujeto de derecho que la persona. En los últimos tiempos se ha hecho indispensable distinguir ambos conceptos. El “sujeto de derecho” es el ente al cual se imputan de situaciones jurídicas subjetivas. Tradicionalmente estos entes eran solo las personas “naturales” y las personas “jurídicas”.

²⁶⁸ Como observa BAYONA GIMÉNEZ, J. J., *Tributación de la comunidad de bienes*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 103, la confusión de los tres conceptos (*personalidad, subjetividad y capacidad*), unida a la empírica constatación del reconocimiento de una relativa capacidad en materia tributaria a ciertos grupos de personas o bienes no personificados, determinó que algunos autores defendieran,

replantean la consabida identidad terminológica²⁶⁹, todo ello con el fin de justificar la validez de las normas tributarias que reconocen aptitud para asumir la titularidad de relaciones jurídico-tributarias a entidades desprovistas de personalidad jurídica, sin vulnerar con ello el ordenamiento jurídico general²⁷⁰.

Básicamente, esta doctrina reconoce la posible existencia de una subjetividad tributaria específica, insertando en los esquemas generales de la ciencia jurídica la categoría de los sujetos como algo que no tiene inevitablemente que coincidir con el concepto de persona ni con el de capacidad, al menos tal como estas dos últimos aparecen elaborados por la dogmática tradicional²⁷¹. En cualquier caso, dentro de esta corriente de pensamiento que venimos examinando es obligada la referencia a GIARDINA, para quien el sujeto de derecho se define como “*todo centro de imputación de consecuencias jurídicas, o cualquier figura que sea considerada por el ordenamiento como punto de aglutinación subjetivo del sistema o de parte de él*”. De ahí que la distinción entre subjetividad y personalidad jurídica se centra en el hecho de que sujeto jurídico, es toda figura que constituye o viene considerada por las normas como un punto de referencia de situaciones jurídicas (es decir, centro de imputación de normas), mientras que la persona jurídica, por el contrario, aparece cuando

siguiendo un razonamiento marcadamente silogístico, la existencia de una personalidad tributaria especial (sinónima de la capacidad tributaria especial constatada), que difícilmente puede ser defendida tras las críticas de L. V. Berliri.

²⁶⁹ Así por ejemplo, advertía LAVAGNA, *op. cit.*, p. 14, que: “El principal obstáculo para dar una solución orgánica el problema, deriva siempre de la confusión, no sólo terminológica sino también conceptual, entre personalidad, subjetividad y capacidad jurídica, que tradicionalmente se estiman términos equivalentes. (...) No es fácil conciliar la presencia de sujetos dotados de mera capacidad tributaria con la noción de capacidad como sinónimo de personalidad y con la atribución de la cualidad de sujetos solamente a las personas físicas y jurídicas, por lo que se impone la necesidad de alcanzar una mejor coordinación de la ampliación subjetiva en el ámbito tributario, con los principios generales”.

²⁷⁰ Como recuerda GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, p. 45: “(...) lo que VANONI, PUGLIESE o GIULIANI FONROUGE llaman «capacidad jurídica tributaria» no es más, como alguno de ellos llega a reconocer, que una «subjetividad tributaria», es decir, una vía tendente a constatar que la personalidad ya no es imprescindible para imputar efectos jurídicos y que en su lugar puede hablarse de sujetos de Derecho distintos a las personas jurídicas. Una personalidad jurídica propia en Derecho tributario está totalmente descartada por ser contraria a la unidad del ordenamiento”.

²⁷¹ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 354.

el ordenamiento atribuye al ente la expresada cualidad, esto es, concurren en éste determinados requisitos de organización que le permiten actuar como tal persona, lo que determina una particular normativa de organización²⁷². Así pues, *mientras toda colectividad que tenga la consideración de persona jurídica es, al propio tiempo, sujeto de derecho, no todo sujeto de derecho tiene que ser necesariamente persona jurídica*²⁷³.

Ahora bien, insiste el autor en que *“para que una determinada «figura subjetiva» pueda surgir como centro autónomo de imputación de efectos jurídicos, es necesario que la calificación normativa que eleva la figura misma a sujeto de derecho se coloque en posición de compatibilidad respecto a las restantes calificaciones efectuadas por el ordenamiento”*. Ello significa que aquellos entes colectivos que, estén dotados de subjetividad por obra del Derecho común, tendrán capacidad jurídica tributaria y podrán, consiguientemente, ser titulares de relaciones tributarias

²⁷² Según explica GIARDINA, *op. cit.*, pp. 280-281, *“la calificación de un supuesto como figura subjetiva se da desde el momento en que éste venga considerado por las normas como punto de referencia de situaciones jurídicas; -mientras que- la creación de la persona jurídica se da por el contrario cuando -además- el ordenamiento atribuye al ente tal cualidad, tras haber comprobado la concurrencia de determinados requisitos de organización, aptos para asegurar al sujeto la posibilidad de cumplir los fines para los cuales está predispuesta su normativa específica”*. En la misma línea, VANONI, *Opere Giuridiche II...*, entiende que lo decisivo es que el sujeto sea considerado por la norma tributaria como centro autónomo de relaciones impositivas: la intervención (de hecho o de derecho) de otros sujetos en el cumplimiento no es obstáculo para que el vínculo tributario se refiera con autonomía al sujeto considerado por la ley impositiva. Por su parte AMATUCCI, A., “Observaciones en torno a la subjetividad tributaria”, *RDFHP*, vol. XXXII, núm 159, 1982, p. 883 y ss, afirma que pueden existir centros imputación de efectos jurídicos tales como soportar la carga tributaria sin que para ello sea imprescindible el requisito de la personalidad, aunque tampoco quepa su desvinculación del resto del ordenamiento. Finalmente, ANTONINI, “Profili soggettivi dell’ obbligazione tributaria”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 1, 1963, p. 111, advierte que cuando legislador califica a un determinado objeto y lo denomina “persona jurídica”, obedece a la exigencia sistemática y programática de poder en el futuro dictar disposiciones que se refieran a una determinada realidad normativamente precalificada.

²⁷³ *Cfr.* GIARDINA, *op. cit.*... En nuestra doctrina, CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., y MARTÍN DELGADO, J. M^a., *Ordenamiento tributario español*, vol. I, 3^a ed., Civitas, Madrid, 1977, p. 321, advierten: “Podemos deducir entonces que la personalidad es un *posterius* que exige un *prius* lógico: la existencia de un sujeto de derecho. La personalidad jurídica, como veíamos antes, no es más que una calificación que el ordenamiento jurídico concede a un sujeto de derecho cuando está organizado de acuerdo con las propias normas del ordenamiento, que no pueden ser modificadas por los particulares”.

tanto de carácter sustantivo como formal, en tanto que si se encuentran en el supuesto inverso carecerán de dicha capacidad²⁷⁴.

En el mismo sentido que GIARDINA, considera ANTONINI²⁷⁵ que existen razones lógicas que permiten acoger la categoría del sujeto colectivo que no sea, al propio tiempo, persona jurídica. Según este autor, la respuesta para explicar cómo los entes sin personalidad pueden actuar en el mundo del derecho, es decir, cómo pueden ser y con qué efectos titulares de relaciones jurídicas, se encuentra en el marco de la doctrina normativa de la personalidad de génesis kelseniana. Con arreglo a ella, la ley actúa como un “esquema de calificación” del hecho asociativo, ya se trate de una “persona jurídica” o de un “sujeto colectivo”, entes que se definen como un conjunto de normas llamadas a regular, en concreto, la actuación, la disponibilidad de los bienes o la responsabilidad de los particulares de modo distinto a como lo hacen las normas que se refieren al sujeto singular. En cualquier caso, se ha puesto de relieve cómo para hablar de *sujeto de Derecho* no es necesaria una *fórmula sacramental* de reconocimiento explícito por parte del Ordenamiento, sino simplemente que un determinado organismo sea considerado por el Derecho como centro autónomo de imputación de relaciones jurídicas, de manera que los derechos y obligaciones del ente abstracto sean distintos de los de los miembros que lo componen²⁷⁶.

²⁷⁴ GIARDINA, *op. cit.*, p. 279. Como explica el autor, las entidades a las que se viene haciendo referencia -es decir, los sujetos de derecho sin personalidad jurídica- no pueden ser titulares de aquellas relaciones tributarias que presuponen la cualidad de persona física. Pero es evidente que esta limitación de la capacidad no es exclusiva de las figuras que ahora se analizan, sino que se extiende a cualquier sujeto que no sea el hombre y, por tanto, también a las “personas jurídicas”. Por ello no existen razones válidas para negar a estos sujetos una plena capacidad jurídica tributaria, es decir, aptitud para convertirse en titulares de toda clase de relaciones jurídicas que no requieren por su naturaleza, o por expresa disposición de la ley, la presencia de sujetos particularmente calificados.

²⁷⁵ ANTONINI, “Profili soggettivi...”, *op. cit.*, p. 109.

²⁷⁶ BENACCHIO, “Soggettività di diritto e personalità giuridica”, en *Scritti giuridici in onore del notaio prof. V. Baratta*, 1967, p. 36, citado por DE LOS RÍOS, *op. cit.*, pp. 137-138: Como el mismo autor señala, no puede negarse la relevancia social de la entidad constituida por voluntad de sus miembros y operante en el mercado. El Derecho no es, bien mirado, creador de sujetos, sino de la *subjetividad jurídica*, es decir, eleva a la categoría de sujeto a los entes que cumplen los requisitos establecidos al efecto. La subjetividad es, pues, un producto del Ordenamiento, por lo que no existe, en principio, obstáculo alguno para considerar personas a las más variadas entidades sociales.

Resumiendo lo anterior, señala SÁINZ DE BUJANDA que *“las normas que en un sector cualquiera del ordenamiento declaran que se considerará titular de determinadas relaciones jurídicas a entidades que no son personas jurídicas, no están calificando como personas, dentro del sector de que se trate, a las entidades en cuestión, sino simplemente reconociendo en ellas idoneidad para que sirvan de punto subjetivo de referencia de determinados efectos jurídicos, con lo que el campo de la subjetividad se dilata y enriquece con nuevas figuras... En nuestro horizonte mental aparece así, de modo inexorable, la corriente pensamiento que postula una distinción entre el concepto de persona y el sujeto de derecho. La aceptación de esta última categoría, lejos de romper la doctrina unitaria de la personalidad, viene, en cierto sentido, a preservarla y a salvaguardarla, en la medida en que esa doctrina intenta, sin quiebra del sistema, dar una explicación racional a la presencia de nuevos tipos de titularidad jurídica, que no tienen lógico encaje en el esquema de calificación a que la persona jurídica se reconduce y que demandan, por tanto, una propia y adecuada calificación”*²⁷⁷.

Por lo que se refiere a la doctrina española, precisamente este autor reconoce que la calificación jurídica de tales entidades colectivas como sujetos de derecho no contradice la idea de que el hombre es el centro de cualquier doctrina racional de la personalidad, de la subjetividad jurídica, sino que, por el contrario, se produce como expediente técnico que permite a los hombres actuar en forma concertada, unidos entre sí, y lograr que se imputen al conjunto, y no a cada uno de ellos en forma aislada, los efectos jurídicos que derivan de su común quehacer. Esta tesis normativa resulta imprescindible en la esfera de actuación de grupos de hombres que actúan dentro de los diversos esquemas asociativos, para calificarlos y mostrar su efectos²⁷⁸.

Asimismo, CORTÉS DOMÍNGUEZ entiende que en estos casos el ordenamiento tributario no hace más que referir determinadas relaciones tributarias a determinados sujetos que, sin ser persona jurídica ni física, son eso, sujetos, es decir, entes jurídicos aptos para definir una situación jurídica precisa y determinada, amparada y regulada por el ordenamiento.

²⁷⁷ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 416.

²⁷⁸ *Ibidem*, p. 418.

Efectivamente, para ser sujeto de derecho bastará que el ente sea punto de referencia de situaciones jurídicas; en cambio, la persona jurídica supone un ente para el que existe una normativa particular de organización²⁷⁹. La personalidad jurídica no es, por tanto, más que una calificación el ordenamiento jurídico concede a un sujeto de derecho cuando está organizado de acuerdo con las propias normas del ordenamiento. Por lo tanto, cuando un ente –centro imputación efectos jurídicos– no cumple los requisitos que fija el ordenamiento jurídico, no llega persona jurídica, se queda en sujeto de derecho. Ahora bien, adhiriéndose a la doctrina de GIARDINA, considera que sólo aquel ente que sea sujeto del sistema completo podrá ser estimado como sujeto de derecho²⁸⁰.

Otros autores españoles se han pronunciado abiertamente en relación con el acogimiento de esta teoría y sus consecuencias²⁸¹. En este sentido, PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ²⁸² explican que si en la legislación los sujetos colectivos no personificados gozan de una capacidad jurídica y de

²⁷⁹ CORTÉS, *op. cit.*, p. 104. En la misma línea, SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 152 señala: “La entidad o substrato es un sujeto de derecho, en el sentido de que, como sabemos, el ordenamiento jurídico lo conceptúa como punto de referencia de normas jurídicas. Si además obtiene el reconocimiento del ordenamiento jurídico es persona jurídica”.

²⁸⁰ CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, *op. cit.*, p. 326, afirman: “El requisito de que el ente constituya una unidad económica no es suficiente para que un sujeto pasivo pueda ser configurado como tal, ya que no basta que un ente sea centro de imputación de normas jurídicas en el Derecho tributario, para que pueda ser considerado como sujeto de derecho, ya que sería ilógico pensar que un sector del Derecho reconociera a una entidad como sujeto y el resto del Ordenamiento le negara tal característica”. También ACOSTA ESPAÑA, R., *Comentarios a las leyes tributarias y financieras, t. I: Ley General Tributaria, artículos 1 a 89*, Edersa, Madrid, 1982, p. 293, defiende que para que se hable de sujeto no es suficiente que se dé cualquier centro de imputación de acuerdo con cualquier parte del ordenamiento, sino que al darse aquella reiterada imputación común aparece una congruencia o compatibilidad”.

²⁸¹ Así por ejemplo, en su análisis de la subjetividad de las comunidades de bienes, ROMANÍ BIESCAS, *op. cit.*, pp. 53-54, critica la resolución del TEAC de 7 marzo 1967 en la que el Tribunal admite la tesis de la personalidad fiscal, coincidente o no con la civil. Entiende este autor que al Tribunal le hubiera bastado acoger otra tesis: la distinción no entre personalidad civil y fiscal, sino entre sujeto (activo o pasivo) y personalidad, pues “hoy se admite –hablamos siempre de doctrinas, teorías, sin reflejo positivo- la posibilidad de alcanzar la condición de sujeto pasivo en una determinada relación, sin que ello implique el atributo de la personalidad. Según esto, una comunidad, un ente, puede ser sujeto pasivo de un impuesto sin ser persona jurídica (ni, obviamente, física). (...) Sobre esta base, la teoría de “salvar” la cuestión reconociendo la cualidad de sujeto, pero no la de persona, ya no parece tan rechazable”.

²⁸² PÉREZ DE AYALA, J.L., y GONZÁLEZ, E., *Curso de Derecho tributario*, vol. I, 4ª ed., Edersa, Madrid, 1986, p. 249.

obrar más limitada que aquellos a quienes se reconoce la personalidad, se trata simplemente de incapacidades específicas y singulares ligadas a singulares valoraciones legislativas en el momento de elaboración de la norma, no de consecuencias necesarias de la falta de personalidad. Tales limitaciones pueden tener por causa el hecho de que los sujetos colectivos no personificados no están sometidos a idénticos controles públicos que los reconocidos. En todo caso, el hecho de que la capacidad de los sujetos de derecho se configure como una capacidad limitada, en contraposición con el principio de generalidad de la capacidad jurídica que rige en relación con las personas jurídicas, no constituye una violación del principio de igualdad, ya que la diferencia de trato se basa en la diferente estructura de los sujetos²⁸³. Además en la medida en que en nuestro ordenamiento rige ese principio de generalidad de la capacidad de las personas jurídicas, mayores serán los requisitos que se exigirán para otorgar ese reconocimiento y consiguiente aptitud para ser titular, al menos *ab initio*, de toda relación jurídica.

Sin ánimo de extendernos más en la dogmática sobre la subjetividad tributaria, de todo lo expuesto hasta el momento queremos concluir con un par de ideas importantes y clarificadoras para nuestro estudio:

Primera.- La posible consideración de las comunidades de bienes o figuras próximas como sujetos de derecho, por tanto, susceptibles de ser centro punto de imputación o referencia normativa de situaciones jurídicas, aunque no estén dotadas del atributo de la personalidad jurídica independiente que, p. ej., el ordenamiento otorga a la situación resultante del contrato de sociedad cuando se cumplen los requisitos establecidos al efecto. La actuación en el ámbito de relaciones jurídicas concretas con plenitud de efectos no exige, así, de modo necesario, la atribución de personalidad jurídica, que es obvio que el ordenamiento no siempre otorga, sin limitar por ello a un sujeto su aptitud para ser centro de imputación de normas y relaciones jurídicas²⁸⁴. Por tanto, si el ordenamiento no atribuye

²⁸³ GIARDINA, *op. cit.*, p. 286.

²⁸⁴ PALOMEQUE LÓPEZ, M. C., “Empresarios desprovistos de personalidad jurídica: las comunidades de bienes”, *REDT*, núm. 2, Civitas, 1980, p. 222. Avala esta afirmación la jurisprudencia dictada fuera incluso del ámbito tributario; así por ejemplo, la comunidad de bienes tiene capacidad en el plano procesal pese a su carencia de personalidad jurídica. En este sentido, la SAP de Teruel de 6 de julio de 2001 (AC 2001, 1887), señala que las comunidades de bienes son entes sin personalidad jurídica que tienen reconocida la capacidad para ser parte en un procedimiento, aunque para actuar

personalidad a la comunidad de bienes, pero conoce su existencia como sujeto de derecho -porque lo erige en centro de imputación de determinados efectos jurídicos-, las consecuencias de este fenómeno asociativo, tanto en el plano material como formal, serán las que deriven de las normas reguladoras del comportamiento de la entidad²⁸⁵.

Segunda.- En consonancia con lo anterior y ciñéndonos al ámbito fiscal, el art. 35.4 de la Ley General Tributaria prevé la consideración de la comunidad de bienes como obligado tributario en las leyes en que así se establezca. Aunque desde su introducción en nuestro ordenamiento este precepto legal ha sido objeto de un amplio debate, en la actualidad se admite de forma mayoritaria que se trata de un mecanismo mediante el cual se crean unos centros de imputación de situaciones tributarias en aquellos casos en que los sujetos de derecho en cuestión cumplan determinadas exigencias²⁸⁶.

Admitida, por tanto, la subjetividad tributaria de la comunidad de bienes, la cuestión ha de centrarse en la previsión contenida en el art. 35.4 LGT, esto es, averiguar en qué sentido y con qué alcance la comunidad de bienes se configura como obligado tributario cuando en las leyes tributarias así se prevé. Para responder a esta cuestión antes deberemos abordar puntos

procesalmente deban hacerlo a través de un apoderamiento o de una representación tácitamente conferida. Y en igual sentido, la SAP de Granada de 20 de septiembre de 1999 (AC 1999, 6410): *“En cuanto a la falta de personalidad de los integrantes de la comunidad de bienes...; es cierto que las comunidades de bienes no gozan de personalidad jurídica en sentido propio, pero la doctrina procesal se va inclinando a estimar que pertenecen a lo que se denomina «uniones sin personalidad» jurídica, pero hábiles para ser parte en el proceso, mediante la actuación de los gestores, directores de hecho o derecho, como reconocen otros textos procesales, debiéndose traer a colación también la propia actuación de alguno de sus integrantes en beneficio de dicha comunidad, sin necesidad, incluso, de mayores puntualizaciones...”* (FJº 2º).

²⁸⁵ De acuerdo con la construcción de SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 419, para determinar los efectos particulares -tanto de índole material como formal- que en el sector tributario se conectan al fenómeno asociativo precalificado como sujeto de derecho -en nuestro caso la comunidad de bienes-, será preciso indagar, con carácter previo, si los entes anunciados por la norma tributaria aparecen o no efectivamente “precalificados” por el ordenamiento jurídico como sujetos de derecho. Sólo si esta precalificación no existiera la misión del jurista habrá de reducirse a determinar a qué otras personas o sujetos -distintos de los designados en la norma tributaria- habrán de imputarse en realidad haciendo, por tanto, caso omiso de lo que el precepto fiscal declare- los efectos derivados del presupuesto de hecho les dé origen.

²⁸⁶ El propio Tribunal Supremo hace tiempo que declaró que las comunidades asociativas sin personalidad pueden tener subjetividad tributaria. *Cfr.* SSTs de 27 de febrero y 17 de abril de 1978 (ar. 448 y 1409, respectivamente).

fundamentales como qué debemos entender por comunidad de bienes en el precepto señalado.

1.2. La posición del legislador tributario español ante las entidades colectivas desprovistas de personalidad jurídica.

1.2.1. El artículo 35.4 de la Ley General: eficacia, estructura, y alcance.

El artículo 35.4 LGT señala textualmente: *“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”*.

Entrando directamente en el análisis del precepto, si se compara con su predecesor (art. 33 LGT/1963), se apreciará que la LGT de 2003, no introdujo ninguna variación significativa al respecto; simplemente el artículo 33 de la ley anterior declaraba la posible sujeción pasiva en nuestro Derecho de las comunidades de bienes, entre otras entidades que citaba²⁸⁷, y la nueva ley cambió la denominación de “sujeto pasivo” por el término genérico de “obligados tributarios”. Por tanto, las afirmaciones hechas por la doctrina con respecto al anterior cuerpo normativo (*vgr.* justificación y carácter del precepto, su racionalidad, el desarrollo que ha tenido la legislación específica, etc.) se mantienen en la actualidad.

Los diversos autores que centraron su atención en el precepto bajo la redacción vigente en 1963, coincidían en señalar la eficacia puramente didáctica u orientadora del mismo, por cuanto que, ni contenía un mandato de tipo general ni señalaba en forma preceptiva cuáles eran las entidades que en cada tributo podían tener la expresada consideración, sino que se limitaba a recordar la posibilidad lógica para el legislador de que determinadas

²⁸⁷ Artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria: *“Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición”*.

entidades pudieran ser sujetos pasivos del tributo, aun careciendo de personalidad jurídica²⁸⁸.

Actualmente, el artículo 35.4 LGT dice que las comunidades serán obligados tributarios “en las leyes en que así se establezca”. Se trata, por tanto, de una norma de reenvío²⁸⁹, en virtud de la cual, para determinar las obligaciones tributarias de estos entes, habremos de acudir generalmente a las específicas leyes de cada impuesto que según sus características o naturaleza, determinarán quiénes pueden ser sujetos en la relación tributaria²⁹⁰. El referido inciso viene a indicar, en definitiva, la necesidad de una previsión legal atribuyendo la condición de obligado tributario a la entidad pero, en ningún caso, la ausencia de un contenido normativo resta valor a un precepto que tiene un importante significado en Derecho tributario al no poder esgrimirse la ausencia de personalidad jurídica en orden al imposible nacimiento, por esta causa, de una obligación tributaria²⁹¹.

En definitiva, la previsión contenida en el artículo 35.4 LGT viene a dar respuesta a un interrogante doctrinal de tal calado como si los entes carentes de personalidad jurídica pueden ser considerados sujetos autónomos de obligaciones tributarias²⁹². Lo que está claro es que si se les da la consideración de obligados tributarios, estas entidades podrán encontrarse en diversidad de posiciones subjetivas: contribuyentes; obligados a realizar

²⁸⁸ Afirmaba SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pp. 446-447, que existen en la LGT determinados preceptos que no tienen contenido normativo, porque no se establece en ellos ningún mandato configurador de la realidad a que se refieren. Son preceptos que se limitan a anunciar, con una finalidad posiblemente orientadora, ciertas fórmulas que, para ganar efectividad, han de incorporarse a otros textos legales.

²⁸⁹ Cfr. CALVO ORTEGA, R., “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *HPE*, núm. 10, 1971, p. 149, nota 51.

²⁹⁰ ALBIÑANA, “Las entidades colectivas sin personalidad jurídica”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 571.

²⁹¹ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Las asociaciones sin personalidad jurídica ante el ITP”, *REDF*, núm. 10, 1976, p. 218. También para CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 141, esta remisión hecha a leyes específicas para que sean éstas las que atribuyan la personalidad jurídica sigue teniendo un cierto carácter didáctico en cuanto abre esta posibilidad al legislador futuro y le muestra las bases de su actuación.

²⁹² ALMUDÍ CID, J. M., “Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades”, en AA. VV., *El impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007* (dir. Galán Ruiz), 1ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2006, p. 69.

pagos fraccionados; retenedores; obligados a practicar ingresos a cuenta; obligados a repercutir; beneficiarios de exenciones, devoluciones o bonificaciones; etc. Como todo obligado tributario, en tal caso, quedarán vinculadas a cumplir las prestaciones tributarias correspondientes.

En cuanto a su estructura, el artículo 35.4 LGT dice que tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, determinados entes. De la lectura del mismo se deduce que el criterio utilizado por el legislador español para determinar qué tipo de entidades colectivas sin personalidad jurídica pueden ser obligados tributarios, es doble. En primer lugar, mediante la formulación de una lista atribuye, con carácter ejemplificativo, a las comunidades de bienes y a las herencias yacentes la consideración del obligado tributario. En segundo lugar, mediante un sistema de definición, establece que tendrán dicha consideración aquellas entidades sin personalidad jurídica que reúnan dos requisitos: que constituyan “unidades económicas” o “patrimonios separados” y que sean susceptibles de sometimiento a gravamen. Será, por tanto, necesario determinar cuando concurren estos presupuestos.

Dada la alusión que realiza el precepto fiscal a la “comunidad de bienes”, terminología que coincide con la figura jurídica conocida en el Derecho privado, se plantea el interrogante: ¿a qué clase de comunidad de bienes se refiere la LGT?, ¿alcanza a cualquier copropiedad de un bien o derecho o sólo a aquellas comunidades que constituyan una “unidad económica o patrimonio separado”, siempre que sea “susceptible de imposición”? Resolver esta cuestión es determinante en orden diversas cuestiones, como por ejemplo, el régimen de responsabilidad de los miembros que componen la entidad²⁹³.

Tal y como afirma SÁINZ DE BUJANDA, a la hora de aplicar y de interpretar esa declaración, lo que importa no es saber lo que cada civilista entienda que es comunidad –sea en sentido amplio, sea en sentido estricto–,

²⁹³ Aunque trataremos el tema en un epígrafe posterior, podemos avanzar que si se llegara a concluir que el art. 35.4 LGT se refiere a cualquier tipo de comunidad ordinaria, los copropietarios responderían de la deuda, proporcionalmente a su cuota de participación, en los términos previstos en el art. 42.1.b) LGT. Si, por el contrario, se estimase que la mera copropiedad no constituye ningún ente a los efectos del art. 35.4 LGT, aquéllos responderían de la totalidad de la deuda en los términos previstos en el art. 35.7 LGT, siempre y cuando concudiesen en la realización del hecho imponible.

sino averiguar en qué supuestos la existencia “en común” de una pluralidad de derechos –reales o personales– aparece configurada por el ordenamiento de tal modo que sea idónea para configurar el hecho imponible y para cumplir la obligación tributaria que surja de su realización. Dicho en otros términos: habrá que descubrir si, dentro del ordenamiento positivo la “comunidad de bienes” se configura normativamente alguna vez de tal modo que sea “susceptible de imposición”²⁹⁴.

1.2.2. Especial referencia a la comunidad de bienes. Requisitos.

Es momento de analizar los requisitos previstos en la norma desde la perspectiva de su cumplimiento por una comunidad societaria. Se trata, en definitiva, de saltar de lo genérico a lo específico con el fin de determinar cuándo una comunidad de bienes podrá encajar en la categoría de sujeto de derecho tributario y cuando no será posible por diluirse en individualidades sin lazo unitario suficiente.

En el capítulo anterior acudimos a la doctrina civilista para conocer qué se entiende, en el ámbito del Derecho privado, por comunidad de bienes y por comunidad societaria. La incursión efectuada a este campo pudiera, quizás, parecer innecesaria, por interesar a nuestro estudio otro ámbito del Derecho; sin embargo, creemos que la realidad del art. 35.4 LGT como definición exclusivamente fiscal, no excusaba de la necesidad de partir de conceptos acuñados por otras ramas de ordenamiento, porque tanto el concepto propio de comunidad de bienes, componente positivo del enunciado; y el negativo de carecer de personalidad jurídica han de ser tomados del Derecho civil, y, en su caso, del mercantil. Veremos ahora si

²⁹⁴ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pp. 466-467. Por otra parte, añade este autor que “la posibilidad lógico-jurídica de que las entidades no dotadas de personalidad cumplan las funciones propias del sujeto pasivo del tributo no deriva de que aparezcan nominativamente mencionadas en un precepto tributario, ni siquiera de que reúnan los requisitos de la definición legal, sino de que esta última aparezca formulada de tal modo que remita a un esquema normativo de calificación que sea idóneo para asumir tales funciones. Si la definición legal no tiene en cuenta las exigencias sistemáticas que el propio ordenamiento le impone, el resultado será que la función del sujeto pasivo corresponderá a quien real y efectivamente haya realizado hecho imponible y reúna las condiciones jurídicas necesarias para realizar la prestación tributaria, y no la entidad a la que de modo verbal y aparente se considere sujeto pasivo por el precepto tributario” (*cf.* pp. 448-449).

estas nociones han sido trasladadas o, al menos, tenidas en cuenta para la definición de la comunidad de bienes en el marco fiscal.

Con diferencias de matiz los estudiosos que se han detenido en el análisis del precepto coinciden en que para que sea aplicable el art. 35.4 LGT, es decir, que exista un sujeto de derecho tributario no personalizado es preciso que en la figura en cuestión concurren acumulativamente una serie de requisitos que, como veremos, nos conducen a la figura de la comunidad societaria y, paralelamente, nos alejan de comunidad de bienes regulada en el Código civil. Adelantamos ya que así lo ha afirmado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, excluyendo del ámbito del art. 35.4 LGT a la comunidad ordinaria o comunidad constituida por la mera copropiedad de un bien o derecho²⁹⁵.

1.2.2.1. Relativa autonomía patrimonial y funcional.

A la hora de analizar el contenido del artículo 35.4 LGT en aras de la interpretación que ha de darse a la expresión genérica “comunidad de bienes”, la primera cuestión que podría plantearse es si la alusión a “constituir una unidad económica o un patrimonio separado” se predica sólo de las “demás entidades” o abarca también a las comunidades de bienes (y por ende, a las herencias yacentes). Pues bien, parece unánime la opinión de que en dicho precepto la “unión económica” y el “patrimonio separado” no se mencionan porque se les considere sujetos pasivos²⁹⁶, sino como elementos caracterizadores de la definición legal²⁹⁷. De ahí que se razone

²⁹⁵ Reflejo de esta tesis es la sentencia de 30-4-98 (RJ 1998, 3056): *“Por otra parte, no hay una adquisición para una comunidad de bienes que constituya una unidad económica, como podría suceder, vgr. en las adquisiciones para la sociedad de gananciales, sino como se ha dicho, adquisición de dos cuotas independientes aunque sin materializar de un mismo bien. Por lo ya dicho, tampoco se está aquí ante una comunidad de bienes constitutiva de una “unidad económica”, es decir, ante un colectivo que, si bien, no ostenta la condición de sujeto de derecho, sí presenta la necesaria sustantividad para poder ser objeto de imputación de responsabilidades tributarias. Lejos de ello, se trata de una simple comunidad ordinaria...”*.

²⁹⁶ BOTANA GARCÍA, G. A., ¿Hacia un nuevo enfoque jurídico de la comunidad de bienes?, *Derecho de los negocios*, núm. 96, 1998, p. 16, critica también la redacción defectuosa del precepto al conectar directamente la “unidad económica” o el “patrimonio separado” con el sujeto pasivo.

²⁹⁷ Para SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 465, el citado precepto formula tal declaración porque juzga que la comunidad de bienes constituye, *ad exemplum*, una modalidad de

que dichos requisitos definen también a las comunidades de bienes y que, por tanto, el Derecho fiscal podrá otorgar la condición de obligado tributario a la comunidad de bienes que constituya una unidad económica o un patrimonio separado.

Más difícil resulta precisar el significado concreto de ambos términos. Ante la diferenciación que la ley mantiene entre ambas nociones, surgen los interrogantes: ¿Qué significa constituir un patrimonio separado o una unidad económica?, ¿son conceptos distintos o la misma cosa? Lo cierto es que no existe una definición legal o unívoca para éstos si atendemos a las diversas interpretaciones de algunos autores²⁹⁸. Por lo común, la “unidad económica”, se suele conceptualizar como aquel conjunto de elementos personales y patrimoniales que constituye una unidad orgánica en funcionamiento mediante la que se lleva a cabo una actividad económica o financiera con vocación de permanencia; en cambio, el “patrimonio separado”, suele definirse como aquel conjunto de bienes o derechos que se encuentran adscritos a un fin determinado. La doctrina ha señalado como nota distintiva de los patrimonios separados el criterio de la responsabilidad por deudas, que no alcanzaría más que a dicha masa patrimonial²⁹⁹.

unión económica susceptible de imposición. Según ACOSTA ESPAÑA, *op. cit.*, p. 304, el uso del adjetivo “demás” señala una analogía. Si se hubiera utilizado la expresión “otras” la interpretación sería dudosa. Por otro lado, los antecedentes históricos que contraban la imposición sobre las comunidades al ejercicio o industria abonan también esta solución.

²⁹⁸ Según CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 142: “Unidad económica parece referirse al ejercicio organizado de una actividad económica o financiera con vocación de permanencia y patrimonio separado mira más a una situación en cierta medida estática y temporal como puedan ser las comunidades de bienes, en su mayor parte, y la herencia yacente”. Para ACOSTA, *op. cit.*, p. 305, “unidad económica es un término vago y de difícil precisión. Unidad económica es el individuo singular, como es la familia probablemente. Aquí parece que el legislador se refiere a unidad económica de producción, es decir, cuando se busca un beneficio común, realizando una tarea productiva un grupo de personas. Será un problema de índole práctico y la solución solo vendrá de plantearse cuál sería la situación de esa unidad económica si revistiese personalidad jurídica. Patrimonio separado constituye el otro término. Es evidente que patrimonio separado sólo lo será en términos estrictos cuando sus titulares sean personas distintas. Sin embargo, de hecho hay bienes que, formando parte del patrimonio de una persona, están sujetos a afecciones especiales... Todo ello indica que si en cierta manera se crea una titularidad de disposición específica sobre una masa patrimonial, y se afecta a la cobertura de determinados riesgos existiría un patrimonio separado”.

²⁹⁹ En este sentido, para FERREIRO, *op. cit.*, p. 86: “por patrimonio separado puede entenderse –siguiendo la línea trazada por una parte significativa de la doctrina

Entendemos que de acuerdo con la definición anterior la comunidad societaria bien podría calificarse como una “unidad económica”; sin embargo, algunos autores rechazan la expresión por su carácter ajurídico y nada ilustrativo, proponiendo en su lugar la de “patrimonio separado”, que definen como una masa patrimonial diferenciada de la de los miembros, pero también con una cierta organización unitaria dirigida a un fin común, con base en lo cual el propio Derecho privado le reconoce determinados mecanismos de formación y exteriorización de la voluntad colectiva³⁰⁰. En este sentido, entiende AMORÓS RICA³⁰¹ que la idea de fin, es decir, de la dedicación del patrimonio a una finalidad concreta, debe tenerse en cuenta, máxime cuando este interés o finalidad común es lo que puede hacer que el patrimonio permanezca unido y, al mismo tiempo, materialice la separación respecto de los demás bienes pertenecientes a las personas identificadas por la inclusión de algún o algunos de sus bienes en este patrimonio que los homogeneiza por el fin común. En la misma línea, siguiendo a CENCERRADO³⁰², si no vinculamos el concepto de patrimonio separado a la idea de responsabilidad, sino a la existencia de un fin y a la aplicación de un régimen jurídico específico, podemos definirlo como un conjunto de relaciones jurídicas tanto activas como pasivas, yuxtapuesto al patrimonio

iusprivatista (*cf.* por todos, Castán, Díez Picazo, Gullón)- aquel patrimonio que –con uno o varios titulares– la Ley autoriza u ordena colocar al servicio de un determinado fin, en virtud del cual se delimitan en alguna forma las deudas y responsabilidades, así como las facultades de sus titulares. Asimismo, advierte CENCERRADO MILLÁN, E., *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 19-20: “La doctrina civilista no se pone de acuerdo a la hora de señalar el criterio que debe presidir la creación de patrimonios separados. Para algunos autores, el fundamento de patrimonio separado no puede ser otro que la existencia de un ámbito propio de responsabilidad por deudas (por ejemplo, la herencia aceptada a beneficio de inventario) (...) La tesis dominante parece discurrir por un cauce más ecléctico. Así, DÍEZ PICAZO opina que “la razón de la separación puede venir impuesta por regímenes especiales de responsabilidad, pero también en atención a formas especiales de gestión y administración o a la presencia de intereses diferentes de los del titular”.

³⁰⁰ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26ª ed., Tecnos, Madrid, 2015, p. 285. En este mismo sentido se pronunciaba BUJANDA, *op. cit.*, pp. 454-455, en relación con la antigua LGT y ALBIÑANA, *op. cit.*, para quien, cuando el ordenamiento tributario se refiere a los mismos se está refiriendo a patrimonios donde, además de la autonomía patrimonial, exista una cierta afectación a un fin permanente, regido por la idea de tener un lucro partible.

³⁰¹ AMORÓS RICA, *op. cit.*, pp. 491-492.

³⁰² CENCERRADO, *op. cit.*, p. 21.

general de la persona, cuyos contornos quedan delimitados por su afectación a un fin, al que el ordenamiento jurídico confiere un régimen jurídico específico.

Por lo que se refiere a la autonomía patrimonial, entendemos que con cualquiera de ambas expresiones se hace referencia a la necesidad de un conjunto de bienes y derechos destinados a un fin común, y que integran un patrimonio sobre el que localizan los derechos de terceros, incluida la Hacienda Pública. Se ha señalado incluso que la existencia de una autonomía patrimonial, en la medida en que supone un cierto poder de disposición sobre determinados bienes, es decir, un poder de contenido económico y, en último término, una manifestación de capacidad económica, es la justificación del sometimiento a gravamen de estos entes carentes de personalidad³⁰³.

En cuanto a la autonomía funcional de la entidad, la generalidad de autores ha insistido en la necesidad de la misma, al menos en un grado relativo³⁰⁴. Dicha autonomía funcional hace referencia a la existencia de un mínimo de organización que permita a ese conjunto de personas una actuación unitaria frente al exterior en el ámbito tributario y en el resto del ordenamiento. El tipo de organización -advertía SÁINZ DE BUJANDA³⁰⁵-

³⁰³ Así lo pone de relieve BAYONA, *op. cit.*, p. 125, añadiendo que “esta interpretación no será compartida por aquéllos para quien la consideración como sujeto pasivo de un ente sin personalidad jurídica no sea más que un procedimiento técnico que pretende facilitar la recaudación de los tributos y evitar determinadas vías de elusión fiscal, ya que en ese caso la ausencia de capacidad económica del sujeto de derecho no constituye obstáculo alguno a su consideración como obligado al pago de la prestación tributaria, puesto que sólo las personas que se encuentran tras el mismo serán las que deban gozar de la capacidad económica que requiere el establecimiento de la mencionada exacción”.

³⁰⁴ Sin embargo, para FALCÓN Y TELLA, R., “Los entes sin personalidad como sujetos pasivos en la Ley 58/2003, General Tributaria”, *Personalidad y capacidad jurídicas: 74 contribuciones con motivo del XXV aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, vol. I, 2005, p. 458, el requisito de la “autonomía funcional”, poco o nada añade a la autonomía patrimonial. Según el autor el reconocimiento jurídico de la autonomía patrimonial conlleva, pues, la autonomía funcional. Y cuando falta la primera, como según dijimos es el caso del mero condominio, tampoco el ordenamiento prevé una organización *ad extra*, sino la mínima indispensable para evitar, en las relaciones internas, el conflicto entre los derechos concurrentes. Frente a terceros, en cambio, es cada titular el que dispone de su derecho, sin perjuicio de la posibilidad de tanteo o retracto de los condueños.

³⁰⁵ *Op. cit.*, pp. 464-465. A falta de ese esquema de organización no habrá verdadero sujeto de derecho que pueda asumir la titularidad pasiva de la obligación tributaria: la

es lo que decide si, cara al exterior, ese conjunto de personas constituye o no un sujeto de derecho. Para que éste exista, habremos de estar en presencia de unas normas de organización que no se limiten a coordinar y evitar la colisión de los intereses individuales de cada cotitular o copartícipe, sino que definan y protejan un fin común, cuya consecución se erija en razón de ser del grupo, y, sobre todo, que habiliten órganos u otros instrumentos jurídicos de representación merced a los cuales la disponibilidad de ciertos bienes o de otros elementos patrimoniales y las relaciones con terceros aparezcan “protagonizados” por el ente colectivo y no por sus componentes.

No podemos negar que la determinación orgánica para desenvolver, cara al exterior, la actividad jurídica que requiere la consecución del fin común, es un aspecto imprescindible. Por ello se exige que la entidad del art. 35.4 LGT disponga de algún mecanismo de formación y manifestación de su voluntad. En lo concerniente al primero de los aspectos, esto es, la formación de su voluntad, se trata de un requisito un tanto evanescente, ya que a diferencia de otras entidades con plena autonomía patrimonial (*vgr.* personas jurídicas) cuyas correspondientes normas constitutivas (civiles, mercantiles, administrativas, etc.) definen los mecanismos de actuación, en nuestro caso, estamos tratando de entidades que carecen de órganos específicos para gestionar el patrimonio y cumplir fin común, que serían el equivalente a un consejo de administración o una junta de accionistas de una entidad mercantil. Por lo tanto, deben ser los propios comuneros quienes establezcan el modo en que deba darse cumplimiento a los acuerdos que manifiesten la voluntad propia y autónoma de la comunidad, distinta de la voluntad individual de todos y cada uno de los comuneros (p. ej. un administrador u órgano de administración de carácter permanente).

Sea como fuere resulta imprescindible determinar los instrumentos jurídicos que hagan posible que el ente colectivo pueda llevar a cabo la actividad necesaria para la consecución del fin común; en nuestro caso, el desenvolvimiento de la actividad de signo socioeconómico. Señala CALVO ORTEGA³⁰⁶, que cuando la atribución es sólo a efectos tributarios debe ser la propia ley fiscal la que haga esta determinación: qué sujetos u órganos

configuración subjetiva del hecho imponible y el pago de la deuda fiscal corresponderán entonces a los cotitulares considerados exclusivamente en forma individual y aislada.

³⁰⁶ CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario. Parte general*, 9ª ed., Civitas, Madrid, 2005, p. 152.

concretos actúan por el patrimonio separado de que se trate y lo vinculan jurídicamente. Parece conveniente, según el autor, observar la máxima flexibilidad para que las obligaciones y derechos puedan cumplirse y para permitir una seguridad jurídica indispensable y la LGT sigue acertadamente esta línea en su artículo 45, al que nos referiremos más adelante. Menos problemática puede resultar la manifestación frente a terceros de la voluntad de la comunidad, que se entiende que consistiría en que sea ella misma la que, como tal, aparezca como contraparte frente a los clientes o destinatarios de las operaciones que puedan efectuar en el desarrollo de las actividad empresariales.

Conforme al doble significado que se ha atribuido a este primer requisito, la comunidad de bienes a que se refiere el artículo 35.4 LGT, y que podrá ser tener la consideración de obligado tributario, habrá de ser aquélla que ofrezca una autonomía patrimonial y una estructura organizada que le permita actuar como "unidad subjetiva" en el tráfico jurídico, sin que se trate, claro está, de que esa organización alcance su plenitud, que se cifra en la atribución de personalidad jurídica. Lo que es indispensable y suficiente es que las normas que organizan la comunidad, sin elevar a ésta a la categoría de persona, le permitan, no obstante, mostrarse hacia el exterior como un conjunto unificado de bienes y de personas, de tal modo que estas últimas –los comuneros– por el hecho de encontrarse ligadas e insertas dentro de la organización comunitaria, se conviertan en titulares de situaciones, activas y pasivas, que difieran en cantidad y calidad, tanto en el plano formal como sustantivo, de las situaciones de que serían titulares si estuvieran fuera de la relación comunitaria³⁰⁷. De acuerdo con lo anterior, sólo si la comunidad societaria aparece constituida de tal modo, podrán imputársele unos efectos jurídicos autónomos respecto de sus miembros.

1.2.2.2. Susceptibilidad de imposición.

La segunda condición está representada por el inciso final de la expresión utilizada en el art. 35.4 LGT, esto es, la susceptibilidad de imposición. Lo cierto es que el cumplimiento de este requisito viene

³⁰⁷ En este sentido, *cfr.* SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pp. 467-468; PONT MESTRES, M., *Tratamiento tributario de las comunidades de bienes*, Asociación de Asesores Fiscales, Madrid, 1975, p. 86.

condicionado de alguna forma por la observancia del requisito anterior. Una comunidad de bienes podrá ser considerada como un único obligado tributario, cuando determine la aparición de una riqueza “susceptible de imposición”, lo que, en definitiva, implica la existencia de una capacidad económica diferenciada de la de los comuneros, la cual se manifiesta a través de la realización del hecho imponible en el tributo de que se trate (*vgr.* percepción de rentas, circulación de bienes, etc.)³⁰⁸, y se observa en todas las vicisitudes de la dinámica de aplicación del mismo (*vgr.* retenciones, repercusiones, obligaciones de información, etc., a cargo de estas entidades).

La ley tenía que haber declarado aquello sobre lo que guarda silencio, a saber: en qué circunstancias y con qué requisitos se entiende legalmente que una entidad colectiva, no dotada de personalidad, es susceptible de imposición³⁰⁹. En cualquier caso, para averiguar cuándo la unidad o el patrimonio separado serán susceptibles de imposición, es decir, serán idóneos al hecho imponible configurador del tributo en donde se les declare sujetos pasivos, será preciso descubrir la figura jurídica a que se reconduce aquella unidad o patrimonio, para atribuirle la titularidad del mismo. En este sentido, si se excluye el concepto de persona –sea física, sea jurídica–, el “sujeto de derecho”, es la única categoría que puede servir para reconducir a un esquema unitario las comunidades de bienes y otras modalidades de entes

³⁰⁸ Como señala BAYONA, *op. cit...*, caso de demostrar que la existencia de una comunidad de bienes puede suponer una modificación de la capacidad económica de los comuneros, el legislador, en cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria (capacidad económica, generalidad, igualdad, e incluso progresividad), quedará obligado a tomar en consideración el fenómeno comunitario siempre que, efectivamente, el mismo influya, cualitativa o cuantitativamente, en las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen. Si se demuestra, además, que la comunidad de bienes tiene un cierto poder de disposición sobre algunos bienes y la suficiente organización como para actuar unificadamente frente al exterior, la toma en consideración de la influencia del fenómeno comunitario en la capacidad económica de los comuneros podrá llevarse a cabo mediante la consideración de la cotitularidad como sujeto pasivo, en el sentido de obligado al pago (...).

³⁰⁹ Como advierte SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pp. 449-450, se trata de una susceptibilidad jurídica (...) pues efectivamente, en muchas ocasiones se ha puesto de relieve –especialmente en el campo de la literatura económico-financiera– que es conveniente abandonar, en materia tributaria, lo que se denomina el “formalismo jurídico” para atenerse al principio de la “realidad económica” conforme al cual no será la apariencia jurídica en la que decida acerca de la configuración de los elementos del fenómeno impositivo, si no la sustancia económica que se oculta tras esa apariencia.

colectivos a los que se refiere el art. 35.4 LGT³¹⁰. Como ya sabemos, para que a una organización de personas o a un conjunto de bienes, pueda reconocérsele jurídicamente la condición de sujeto tributario, ha de manifestarse externamente como una entidad que, aun no estando dotada de personalidad, disfruta de cierta autonomía patrimonial y de una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de su propia voluntad y para realizar los negocios de su contenido jurídico.

Dicho esto, por obvio, resulta casi innecesario referirse a la comunidad de bienes en sentido amplio, como sujeto de derecho, puesto que la mera concurrencia de titularidades jurídicas sobre un mismo objeto puede generar formas de cotitularidad, por ejemplo, en régimen solidario o mancomunado, pero no es por sí sola suficiente para que las personas a las que correspondan esas titularidades constituyan un sujeto unitario en las relaciones externas. En cuanto a la comunidad de bienes en sentido estricto, entendida como copropiedad o condominio –titularidad de un bien por varias personas, físicas o jurídicas– sin que medie ninguna organización destinada a la obtención de un lucro partible, tampoco es reconducible a la figura de sujeto de derecho, por carencia de un ente unificado que despliegue actividad jurídica propia, acorde con la organización del ente colectivo³¹¹. Todo lo que antecede explica que las entidades colectivas desprovistas de personalidad únicamente son “susceptibles de imposición” si el hecho imponible se

³¹⁰ *Op. cit.*, pp. 451-452: “(...) cualquier “unión económica” habrá de referirse, a la hora de aplicar el tributo, a un tipo de sujeto conocido por el Derecho, este o no dotado de personalidad. Resultará, pues, que la realidad económica -la “unión económica” a que nuestra Ley se refiere- sólo podrá, en términos jurídicos, ser sujeto pasivo del tributo, reconduciéndola a la categoría de “persona” –sea física, sea jurídica- o a la de “sujeto de derecho” no dotado de personalidad. (...) No es lógicamente posible que una “unión económica” pueda ser, *considerada como tal unidad económica*, sujeto pasivo del tributo. A la hora de imputarle el hecho imponible, para que la obligación tributaria nazca, y en la fase ulterior del cumplimiento de la obligación, la unión económica de que se trate habrá ineludiblemente de quedar encuadrada en alguna de las figuras que el ordenamiento conoce”.

³¹¹ *Cfr.* PONT MESTRES, *op. cit.*... Así por ejemplo, la STS de 1-10-94 (RJ 1994, 7557) declara inaplicable el régimen de las entidades sin personalidad a una comunidad de propietarios en régimen de propiedad horizontal, porque en ella son perfectamente identificables, de forma individualizada, los distintos propietarios privados de las viviendas y locales del inmueble, que son los sujetos pasivos tributarios de la Tasa de Alcantarillado, como verdaderos usuarios del servicio, sin que sea jurídicamente admisible agruparlos fiscalmente en el seno de una comunidad impuesta por la Ley para fines distintos.

realiza respecto a ellas de un modo unitario y autónomo y si, dada su organización y la relación jurídica que mantienen con el conjunto de bienes de los que fácticamente disponen, están en condiciones de cumplir la prestación pecuniaria que constituye el objeto de la obligación³¹².

1.2.2.3. Carencia de personalidad jurídica.

Por último, la ausencia de personalidad jurídica que se requiere también como condición no precisa de una especial exégesis; sin embargo, nos parece conveniente realizar un par de consideraciones. Lo primero es que si en el ámbito del Derecho privado pocos conceptos como el de persona jurídica, han sido tan discutidos o matizados por autores y jurisprudencia³¹³, por el contrario, la mayoría de los autores que, desde el ángulo del derecho tributario, se han ocupado del tema del tratamiento de las comunidades societarias, se abstienen de poner en cuestión el contenido y alcance del concepto de personalidad jurídica. La personalidad sería un dato ofrecido, sin más, por el derecho privado³¹⁴. Y a partir de este dato, no cuestionado, arrancarían la indagación específicamente jurídico-tributaria³¹⁵.

Si partimos del dato cierto de que la falta de personalidad jurídica no impide que determinados entes colectivos puedan constituirse en sujeto de derechos que el Derecho reconozca y regule en sus diversas manifestaciones en la vida jurídica³¹⁶, la comunidad societaria constituye un claro ejemplo

³¹² SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 452.

³¹³ Baste recordar la discusión en la doctrina mercantilista sobre si las sociedades mercantiles irregulares estarían privadas o no de personalidad jurídica, siendo dos los posicionamientos al respecto. Por un lado, la postura de quienes consideran que son verdaderas sociedades dotadas de personalidad jurídica básica (ex art. 116.II C.co), y, por otro, los que entienden que la personalidad jurídica plena frente a terceros sólo se alcanza con la escritura e inscripción en el Registro mercantil.

³¹⁴ Advertía VALERO JARABO, *op. cit.*, p. 44, que sobre todo a partir de la promulgación de la Ley General Tributaria de 28 noviembre 1963, se acentúa la tendencia a redactar disposiciones impositivas en los términos propios de las ramas generales del saber, especialmente la Economía y el Derecho. De esta forma hay una referencia directa a términos que, en principio, tienen un contenido generalmente admitido en el ámbito correspondiente, y se evita el tener que construir una teoría especial de los empleados en cada norma. Precisamente, uno de esos términos esenciales para el tema que nos ocupa es el de personalidad jurídica.

³¹⁵ ARIAS VELASCO, *op. cit.*, p. 49.

³¹⁶ Así lo señaló la STS de 8-3-90 (Ar. 1084): “(...) el TS esgrime argumento de que la personalidad jurídica se concede en nuestro Derecho mediante el reconocimiento

de entidad que adquiere perfil subjetivo en el marco del ordenamiento positivo, sobre todo desde el momento en que esta figura se reconduce a su verdadera naturaleza jurídica, esto es, la de una sociedad. Como hemos repetido en numerosas ocasiones la comunidad societaria responde a una situación en la que varios sujetos ponen en común bienes, derechos, industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias, actuando en el tráfico de forma unitaria. A la vista de su esquema social, concluimos anteriormente que estas entidades constituyen verdaderas sociedades, a pesar de que no alcancen la plenitud organizativa que las dotaría de personalidad jurídica, lo que ha llevado a calificarlas –según el objeto a que se consagren– bien como sociedades mercantiles irregulares (por no cumplir con las formalidades legales exigidas para su constitución: escritura pública e inscripción registral *ex* 119.1 C.co), bien como sociedades civiles.

Uno de los argumentos principales que ponen de manifiesto que la sociedad que carece de personalidad jurídica es centro de imputación de efectos jurídicos, y adquiere perfil subjetivo en el marco del ordenamiento positivo, es el artículo 1.669 del Código civil. Del expresado precepto se desprende con toda claridad que la ausencia de personalidad jurídica no lleva aparejada la inexistencia de la sociedad; por el contrario, el precepto confirma toda la doctrina que anteriormente ha sido expuesta a calificar como sociedad –aunque carente de personalidad– a la situación en que se encuentran las personas que han celebrado un contrato de sociedad, pero que no han cumplido, en cambio, los requisitos necesarios para que la sociedad sea una persona jurídica. La falta de personalidad impide, por lo tanto, que estas sociedades actúen en el tráfico con los efectos que el ordenamiento atribuye a la actividad de las personas jurídicas, pero ello no significa que tales sociedades carezcan irremisiblemente de subjetividad, dado que pueden estar estructuradas y funcionar de tal modo que al ente colectivo surgido del contrato de sociedad le sean imputables ciertos efectos jurídicos que deriven precisamente del vínculo asociativo y que son, para quienes participan en él,

expreso de la ley (art. 35 C.c. para corporaciones, fundaciones y asociaciones), previo cumplimiento de una serie de requisitos formales de constitución, documentación, etc. Es así que a la comunidad de bienes no se le atribuye reconocimiento expreso semejante, de donde no puede por menos que extraerse la inexistencia de personalidad jurídica de tales comunidades. Dicha carencia no impide, sin embargo, que sean centro de imputación o referencia normativa y sujetos de relaciones jurídicas; el que no sean personas jurídicas no quiere decir que no actúen como tales”.

distintos de los que surgirían si no se encontraran insertos en una comunidad-societaria³¹⁷.

La conclusión a la que se llega, también en nuestro ámbito, es que, las comunidades de bienes a que se refiere el artículo 35.4 LGT son, en los términos expuestos, auténticas sociedades que bajo la denominación de comunidades de bienes emergen en nuestro ordenamiento tributario. Sociedades, eso sí, carentes de personalidad jurídica plena pero que ofrecen una estructura organizada que les permite actuar como “unidad subjetiva” en el tráfico jurídico³¹⁸. Dicha consideración lleva a algún autor a afirmar que los conceptos de sociedad y comunidad de bienes se identifican en el ámbito tributario distinguiéndose únicamente –en lo que a la utilización de una u otra denominación se refiere– según revistan o no personalidad: cuando se trate de una sociedad carente de personalidad jurídica, nos encontraremos ante lo que la Ley General Tributaria denomina “comunidad de bienes”; cuando no carezca aquélla de personalidad, nos encontraremos ante lo que las leyes denominan sociedad³¹⁹. Pese a que no se trata de comunidades de bienes sino de auténticas sociedades, el legislador fiscal ha seguido insistiendo en su calificación, llamando comunidades de bienes a lo que son realmente sociedades sin personalidad jurídica, quizá influido por Canelutti, que, considerando la comunidad como un género, establece tres especies: comunidad-simple, comunidad-calificada y comunidad-sociedad³²⁰.

Aunque según hemos visto la ausencia de personalidad jurídica no impide que nazca un ente social, veremos más adelante que, precisamente, es el criterio subjetivista de la personalidad jurídica, por encima de cualquier otro dato objetivo (p. ej., el desarrollo de una actividad económica³²¹), el que

³¹⁷ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 475.

³¹⁸ Afirma GARROTE, *op. cit.*, p. 157, nota a pie núm. 16, que “en realidad la norma tributaria, más que tratar de quitar la personalidad jurídica a las comunidades societarias (que son sociedades y por tanto la tienen *ex art.* 35.2 C.c.) en realidad lo que está es definiendo un *prius* en su aplicación, tratando de definir «una personalidad jurídica fiscal» en buena medida desconectada de la personalidad jurídica que maneja el ordenamiento jurídico-privado”.

³¹⁹ DURÁN-SINDREU, *op. cit.*, p. 198.

³²⁰ SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 165.

³²¹ Sin embargo, como advierte ALBIÑANA, *op. cit.*, p. 579, “para determinados impuestos lo importante es la puesta en común de bienes y el ejercicio de actividades empresariales. La falta de personalidad jurídica afecta a las relaciones del sujeto pasivo con la Administración Pública en razón de que aquél carece de personalidad jurídica

se convierte en clave para resolver el tratamiento de las comunidades de bienes y otros supuestos similares en el ámbito de la imposición directa sobre la renta, impidiendo su configuración como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades³²².

1.2.2.4. Recapitulación.

Una vez ponemos en conexión las tres condiciones a que se refiere el art. 35.4 LGT, podemos concluir, siguiendo a la mayoría de la doctrina³²³, que el citado precepto se refiere, precisamente, a las comunidades societarias. Son entes colectivos, no dotados de personalidad jurídica, pero que tienen una base societaria, es decir, un patrimonio común afectado a la finalidad de obtener de un lucro partible, bien consista sólo en la obtención de rentas de capital (mobiliario o inmobiliario), o bien se trate de rentas procedentes del ejercicio de actividades profesionales o empresariales.

En efecto, la figura que estudiamos, aunque comparte *nomen iuris* con la institución de Derecho Privado, nada tiene que ver con ella, a la vista de su concepción fiscal como obligado tributario que encuentra fundamento en el artículo 35.4 LGT. En este sentido, si se compara la comunidad de bienes que regula el Código civil y la comunidad de bienes que contempla la Ley General Tributaria, se aprecia que en el ámbito tributario la subjetividad autónoma del ente se erige en premisa fundamental, sin lo cual no sería posible atribuir la titularidad de situaciones jurídicas a entes colectivos sin personalidad³²⁴. De ahí que las comunidades a las que alude la norma fiscal

(*vid.* DEL POZO LÓPEZ, J., “El régimen específico de las comunidades de bienes”, *XXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero: el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, IEF, Madrid, 1983, p. 180 y ss.

³²² En este sentido, SANZ GADEA, *op. cit.*...: “Probablemente esta inseguridad en la esencia de la comunidad de bienes ha determinado el azaroso régimen a que se ha visto sometida a partir de la Ley 61/1978. Incapacitada por la carencia de personalidad jurídica, la comunidad de bienes (sociedad para nosotros) que realiza actividades empresariales, no puede ser sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, y atribuye los rendimientos directamente a los partícipes. El azaroso régimen ha consistido en las diversas formas de determinar ese rendimiento”.

³²³ En este sentido, *vid.* SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pp. 472-474; FALCÓN, “La responsabilidad...”, *op. cit.*; GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, pp. 55 y 58.

³²⁴ Por el contrario, PONT, *op. cit.*, pp. 86-87, pone de manifiesto el “escaso empeño del legislador civil en dotar a ese ente de los rasgos subjetivos indispensables para configurarlo como ente colectivo apto para asumir la titularidad de situaciones jurídicas

sean precisamente aquellas que más se alejan del condominio en su estricta acepción técnica, y que, consiguientemente, más se aproximan a las uniones de tipo societario.

Por ello, ante la pregunta sobre cuál es la distinción entre sociedad y comunidad, la respuesta es –como decía SÁINZ DE BUJANDA³²⁵–, que si se da de lado al condominio –que constituye la comunidad en sentido técnico o estricto–, la distinción no existe pues todas las restantes formas de comunidad en las que los partícipes o comuneros manifiestan, con pactos expresos o con hechos, el propósito de llevar a cabo una actividad coordinada para la obtención y distribución una ganancia, son verdaderas sociedades.

Ciertamente esta comunidad no tendrá personalidad jurídica, por no cumplir los requisitos que el ordenamiento exige, pero la falta de personalidad no supone que la situación jurídica creada entre los comuneros no tenga carácter social. Estaremos, pues, en presencia de una comunidad de bienes de tipo mercantil –o, si se prefiere, de una sociedad mercantil irregular– siempre que exista concurso de voluntades para la puesta en común de bienes con el propósito de realizar con ellos una actividad –es decir, una empresa– dirigida a la atención de un lucro que ha de distribuirse entre los “socios-comuneros”.

Llegados a este punto podría pensarse, no sin razón, que carece de sentido hablar de la existencia de comunidades de bienes que realizan actividades económicas. Sin embargo, tal afirmación en el ámbito fiscal adquiere su pleno significado tras una adecuada interpretación del concepto de comunidad de bienes a que alude el art. 35.4 LGT. Como advierte DURÁN-SINDREU, la LGT no otorga, pues, la categoría de sujetos pasivos a todas las comunidades de bienes, sino sólo a aquellas que constituyen una “unidad económica susceptible de imposición”, por lo que, en rigor, no cabe

propias. Las prescripciones se limitan a unos pocos preceptos atentos, fundamentalmente, a salvaguardar los derechos de los partícipes y a regular la división de la cosa común, aunque sea cierto que, como apunta Cortés, los arts. 403 y 398 C.c., conceden subjetividad a la comunidad de bienes porque «la existencia de la comunidad de bienes tiene efectos no sólo para los comuneros, sino también respecto a terceros».

³²⁵ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pp. 470-474.

hablar simplemente de comunidades de bienes como sujetos pasivos, sino que ha de hacerse referencia íntegra a la frase entrecomillada³²⁶.

Por último, hemos de advertir que si bien la interpretación del precepto se ha mantenido invariable con el paso de los años, el contexto en el que se desarrolla la presencia de las comunidades societarias ha variado completamente desde la aprobación de la LGT/1963, momento en el cual la gran preocupación del legislador tributario giraba en torno al cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Una de las principales novedades que introduce la LGT/2003 consiste en la regulación completa de los “obligados tributarios”, terminología que responde –según expresa el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Ley– tanto a su utilidad para abarcar las distintas modalidades de sujetos como a su utilización generalizada en nuestro sistema tributario actual. Así pues, el art. 35.1 proclama que son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, previsión que confirma el art. 35.4 analizado ya, si bien la utilización de la fórmula –mucho más amplia que la de “sujeto pasivo” de la LGT/1963– determina la carga de dar cumplimiento a diversas obligaciones tributarias impuestas por la Ley. Con ello no sólo serán obligados las comunidades que deban efectuar el pago de un tributo, sino también las que deban satisfacer una obligación pecuniaria a cuenta de otro sujeto por mandato de la normativa tributaria (supuestos de retención e ingreso a cuenta) o derivada de la capacidad económica de un tercero (supuestos de repercusión), y asimismo, las que sin estar obligadas a hacer frente a una obligación material, deban cumplir con obligaciones de carácter formal.

Por otro lado, la comunidad, no sólo podrá ser titular de obligaciones materiales y formales en el seno de la relación jurídico-tributaria, sino que como consecuencia del incumplimiento de aquéllas tendrá la consideración de sujeto infractor, y por lo tanto, será a la propia entidad a la que se imponga, en su caso, la correspondiente sanción [*cf.* arts. 17.2, 179.1, 181.1.e) LGT]. De este modo, en el terreno de las infracciones y sanciones en el ámbito tributario existirá una sola responsabilidad: la de la comunidad

³²⁶ DURÁN-SINDREU, *op. cit.*, pp. 195-196.

que tenga la consideración de obligado tributario y en la que recaiga el deber cuya violación se describe en el tipo infractor. En definitiva, las manifestaciones de subjetividad de la comunidad de bienes son abundantes en el ámbito tributario pese a su carencia de personalidad jurídica.

2. La comunidad societaria en la relación jurídico-tributaria.

2.1. La consideración de la comunidad societaria como obligado tributario.

Una vez tenemos claro que la comunidad societaria es la figura jurídica que contempla la LGT en su artículo 35.4, la consideración de estas entidades como obligados tributarios implicará que puedan asumir diversidad de posiciones subjetivas en la relación jurídico-tributaria, p. ej., a título de sujetos pasivos (*vgr.* IVA, impuestos especiales, impuestos locales); de obligados a realizar pagos a cuenta; de obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales; de obligados a suministrar información a requerimiento individualizado de la Administración (art. 93 LGT); e incluso la de sujetos infractores.

Por lo que se refiere a la capacidad de obrar en el orden tributario³²⁷, la LGT no hace referencia alguna a la capacidad de obrar de los entes sin personalidad jurídica, simplemente el art. 35.4, realiza una remisión para que sean las leyes propias de los tributos las que desarrollen el régimen de las mismas; por tanto, habrá de estarse a lo dispuesto en la ley respectiva³²⁸.

³²⁷ Como advierte CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 202, “la nueva ley general sigue esencialmente la misma línea básica que la ley de 1963: tiene capacidad de obrar en el tráfico jurídico-tributario quien la ostente en otros campos del Derecho objetivo. Ahora bien, el art. 44 sustituye la referencia «a las normas de derecho privado» que hacía la antigua ley para atribuir la capacidad por «conforme a derecho» que hace el nuevo texto. La nueva redacción abre la posibilidad de otras normas atributivas de capacidades concretas (p. ej., el Derecho administrativo) e incluso a otras que puedan presentarse en el futuro como puedan ser los ordenamientos extranjeros”.

³²⁸ En concreto a la Ley del IRPF (arts. 8.3, 87 y 99.2), Ley del IS (art. 128), Ley del IVA (art. 84.tres), Texto refundido de la Ley del ITPAJD (art. 22, respecto del IOS), Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (art. 23, respecto de las tasas municipales; art. 30, respecto de las contribuciones especiales; art. 63, respecto del IBI; art. 83, respecto del IAE; art. 94, respecto del IVTM; art. 106 respecto del IIVTNU y art. 101 respecto del ICIO).

Ahora bien, sí que se ocupa de señalar algunos aspectos fundamentales en materia de representación (art 45.3), o domicilio fiscal (art. 48), que van a permitir a las comunidades cumplir correctamente con sus obligaciones en el ámbito tributario.

2.1.1. La representación a efectos tributarios.

Hablar de representación implica hablar de la existencia de un tercero que actúa en nombre y por cuenta de otro. En el caso de la comunidad societaria constituye la representación un expediente técnico para resolver aquellas actuaciones que derivan de su condición de obligado tributario. Ahora bien, hay que tener en cuenta que la representación en Derecho puede ser de dos tipos:

Por un lado, la representación voluntaria, que tiene su origen no en la ley, sino en la voluntad del interesado. El art. 46.1 LGT admite, como regla general, la representación voluntaria en materia tributaria, señalando que “los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”. Para encontrar alguna referencia de este tipo de representación con respecto a los entes sin personalidad jurídica hemos de acudir al Reglamento que regula las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección (en adelante, RGGI). En concreto, el art. 111 que regula la “representación voluntaria”, aplicable a todos los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone en su apartado primero: “En el caso de personas físicas sin capacidad de obrar en el orden tributario, de personas jurídicas y de entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la representación voluntaria podrá ser conferida por quienes tengan la representación legal y esta lo permita. La representación podrá ser otorgada a favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar”.

La remisión que contiene este precepto nos conduce directamente a referirnos al segundo tipo de representación, esto es, la representación legal, entendiendo como tal, aquélla en la que la sustitución de un sujeto por otro tiene su origen en la ley; son supuestos de designación con arreglo a

derecho. Para este tipo de representación el art. 45.3 LGT establece: “Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes”.

Como advierte CALVO ORTEGA³²⁹ se trata de un precepto acertado. Se respeta la voluntad de los titulares del patrimonio separado (puede actuar en su nombre el órgano individual o colegiado que ellos designen) y en caso de que no haya determinación alguna se establece una regla amplísima que garantiza el cumplimiento de obligaciones y derechos y la seguridad jurídica exigible las relaciones tributarias. Ahora bien, como advierte el autor, la referencia a la representación no es correcta, ya que el patrimonio en cuestión (sujeto de derecho después de la atribución de personalidad jurídica) actúa por medio de sus órganos, sin perjuicio de que pueda actuar también a través de representante como cualquier otro sujeto de derecho³³⁰:

1º) En primer lugar, se atiende la voluntad de los miembros de la organización. Este es el supuesto habitual, conforme al cual ejercerá la representación la persona designada por los partícipes de la entidad, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y salvo que el representante venga establecido directamente por la normativa específica. Es el criterio del representante acreditado, es decir, expresamente designado de acuerdo con las normas del Derecho común; por tanto, deberá tenerse en cuenta el título constitutivo de la comunidad societaria cuando exista³³¹. En algunos

³²⁹ CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 152. En el mismo sentido, RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J.I., “Los entes carentes de personalidad jurídica. La responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública”, *Fiscal mes a mes*, núms. 24 y 25, 1997, p. 29, valora positivamente el precepto señalando que la previsión en cascada de sujetos que aparecen como representantes y, consecuentemente, como intervinientes a los meros efectos procedimentales en labores tributarias cotidianas del ente, pretende asegurar a la Administración un interlocutor válido con capacidad de obrar con el que comunicarse a los efectos citados.

³³⁰ En la sociedad colectiva, cuyo régimen se entiende aplicable a la comunidad societaria, todos los socios tienen la posibilidad de participar en la gestión social. Sin embargo, sólo pueden representar a la sociedad vinculándola con sus actos los socios que hayan sido autorizados para usar la firma social. Figuran en la escritura los socios a quienes se encomienda la administración y representación de la sociedad (*cfr.* arts. 128 y 129 C.co; art. 209.9 RRM).

³³¹ *Cfr.* BAYONA, *op. cit.*, p. 332.

supuestos se pueden plantear dificultades, por ejemplo, cuando falte una declaración expresa de representación³³²; en todo caso, serán válidos cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, preferiblemente de carácter documental, que permitan acreditar a quien corresponde el ejercicio de la gestión y dirección de la entidad (p. ej., firma de contratos y declaraciones tributarias, expedición de facturas, contabilidad y registros fiscales, etc.).

2º) En defecto del primer criterio apuntado, se atenderá a la apariencia en la gestión o dirección. Para determinar dicha apariencia se deben considerar fundamentalmente dos aspectos: la exteriorización y la reiteración de actos que afectan a la entidad³³³, de tal modo que no podrá atribuirse la condición de representante con arreglo a este criterio a quien única y simplemente se haya limitado a realizar algún acto de gestión aislada y dispersa en nombre del ente sin personalidad.

3º) En defecto de los dos criterios anteriores, se observará la titularidad del patrimonio mismo. Así pues, la norma confiere la cualidad de representante a cualquiera de los miembros o partícipes de la entidad. En torno a este último criterio de designación de representante, algún autor ha señalado que el problema más grave que plantea es el de los evidentes peligros que para los derechos de los diferentes integrantes del ente encierra la atribución *ope legis* de la representación a todos y cada uno de ellos, ya que puede suceder que un determinado acto tributario sea realizado o que un procedimiento relativo al ente de hecho se incoe por uno de los copartícipes –cuyos intereses particulares pueden ser distintos e incluso contrapuestos a los del resto de los miembros que integran dicho ente– con el total desconocimiento de los demás³³⁴.

³³² A pesar incluso de la obligación impuesta a la comunidad societaria de presentar la correspondiente declaración censal al objeto de comunicar la identidad del representante de la misma. En este sentido, *vid.* art. 4.2.k) RGGI que regula el “contenido del Censo de Obligados Tributarios”. Asimismo, en el caso de que se hubiera producido una modificación en la representación legal, la notificación de dicha circunstancia deberá ser puesta en conocimiento de la Administración tributaria mediante la correspondiente declaración de acuerdo con lo establecido en el art. 10 RGGI.

³³³ AMORÓS RICA, “Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria”, *RDFHP*, núm. 54, 1964, p. 419.

³³⁴ En este sentido, *vid.* ÁLVAREZ MARTNEZ, J., *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 355-356, quien señala que por tal motivo la

Conforme a lo expuesto, encontrándonos ante una comunidad societaria, las reglas de representación señaladas permitirían, por ejemplo, que a falta de representante designado o aparente, las actuaciones inspectoras se entendiesen con cualquiera de los partícipes³³⁵. De este modo, habría que considerar como válidas las actuaciones llevadas a cabo con uno sólo de los miembros (vgr. firma de actas en conformidad o disconformidad, notificación de liquidación derivada de la misma, etc.), que de esta forma comprometería al resto de miembros de la comunidad, quienes quedarían afectados por dichos actos administrativos aun sin haber tenido conocimiento de los mismos. Ello nos lleva a considerar que la última regla establecida en el artículo 45.3 es aceptable en aquellos supuestos en los que los miembros de la comunidad ostentan los mismos porcentajes de participación, pero más discutible en caso de que sean diferentes. Para este supuesto sería deseable que el legislador introdujera la previsión de conferir la representación en primer lugar al miembro(s) o copartícipe(s) mayoritario(s), con el fin de impedir que un miembro con un mínimo porcentaje de participación en la comunidad pudiese comprometer al resto de comuneros. Esta solución no entrañaría demasiadas dificultades para la Administración, máxime cuando es concedora de los porcentajes de participación de los comuneros desde el momento en que se da de alta a la comunidad³³⁶.

Con relación a la intervención de este tipo de obligados en los procedimientos de gestión, parece que el representante estará facultado, como regla general, para realizar todo tipo de actuaciones en este ámbito. Específicamente, el art. 110.2 RGGI dispone: “Por las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Administración deberá proceder en estos casos con una especial cautela prescindiendo de razones de mera comodidad.

³³⁵ El TS ha considerado en sentencia de 30-4-97 (RJ 1997, 3474), que la comunidad de bienes tiene subjetividad pasiva y es susceptible de quedar vinculada conjuntamente al cumplimiento de las prestaciones tributarias propias de su condición de contribuyente; basta la notificación realizada a uno sólo de los integrantes de la comunidad.

³³⁶ Dicha medida sería incluso más acorde con la solución prevista en el ámbito privado, en el cual –dejando a salvo los actos de disposición que requieren unanimidad– el funcionamiento de la comunidad se rige por la regla de la mayoría, entendida como mayoría de intereses económicos o participaciones, no de personas (*cf.* art. 398 C.c.).

Quienes tuvieron dicha representación cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes deberán comparecer a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica o entidad (...). En la misma línea, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 105 RGGI que establece: “1. Tratándose de entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones de comprobación o investigación que tengan por objeto examinar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluidas las de carácter formal, se desarrollarán con quien tenga su representación de acuerdo con lo establecido en el artículo 45.3 de dicha ley”.

En resumen, podemos afirmar que actualmente cabe la representación voluntaria, cuando los cotitulares o copartícipes o sus órganos hayan designado a un representante y, también, la representación legal, conforme a diferentes criterios de designación previstos en la Ley³³⁷. En cualquier caso, “la comunidad tendrá siempre un representante que lo será por el todo (tampoco hay dificultad en admitir que los representantes sean más de uno siempre que lo sean del total), y lo que nunca cabrá es entenderse por separado con cada uno de los partícipes y por la parte que a ellos pueda corresponder en la comunidad”³³⁸.

2.1.2. El domicilio fiscal.

En relación con el domicilio fiscal de las entidades del art. 35.4 LGT, el apartado 2.c) del art. 48 LGT, se remite para fijar su lugar de localización a la aplicación de los mismos criterios empleados para la determinación del domicilio fiscal de las personas jurídicas (art. 48.2.b), esto es: el domicilio

³³⁷ Para MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., “Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, *op. cit.*, pp. 737-738, es preciso entender que las tres situaciones que distingue el actual art. 45.3 hacen referencia a las tres distintas formas de exteriorizarse el apoderamiento, negocio jurídico éste que nos sitúa necesariamente en el ámbito de la representación voluntaria. En el primer caso, representante designado, estamos en presencia de un supuesto de mandato expreso; si se considera a quien ejerza la gestión y dirección efectiva, se trata de un mandato tácito; y finalmente, la posibilidad de dirigirse contra cualquiera de los miembros que compongan la comunidad, sería un apoderamiento presunto.

³³⁸ ROMANÍ BIESCAS, *op. cit.*, p. 60.

social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios; en otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección; y cuando no pudiera determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

No ofrecerá demasiadas dificultades la aplicación de estos criterios de determinación del domicilio con respecto a las comunidades societarias, por cuanto se trata de unidades económicas con una organización empresarial similar a las personas jurídicas³³⁹, sobre todo si se considera que estamos ante verdaderas sociedades irregulares. Téngase en cuenta que las entidades a las que se refiere el art. 35.4 LGT, están obligadas a declarar su domicilio fiscal según determina el art. 4.2 del RGGI que dispone: “Los datos que se incluirán en el Censo de Obligados Tributarios serán para las personas jurídicas y demás entidades, los siguientes: (...) i) Domicilio fiscal en España y la referencia catastral de inmueble, salvo que no esté obligado a ello de acuerdo con la normativa que le sea de aplicación”.

Asimismo, según determina el art. 7 de la citada norma sobre “información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores”, constarán, entre otros datos adicionales, los siguientes: “el domicilio social, cuando exista y sea distinto al domicilio fiscal, y la referencia catastral del inmueble” (ap. a); así como “el domicilio fiscal de cada uno de los socios, miembros o partícipes fundadores o que promuevan su constitución. También se harán constar esos mismos datos, excepto para las entidades que tengan la condición de comunidades de propietarios constituidas en régimen de propiedad horizontal, para cada uno de los miembros o partícipes que formen parte, en cada momento, de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con indicación de su cuota de participación y de atribución en caso de que dichas cuotas no coincidan. En el caso de que los socios, miembros o partícipes no sean residentes en España, se deberá hacer

³³⁹ Según CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 209, la flexibilidad de la ley en materia de representación de estas entidades solventará la mayor parte de los problemas que pueda plantear la dificultad práctica de conocer su domicilio fiscal.

constar su residencia fiscal y la identificación de su representante fiscal en España si lo hubiera” (ap. d).

2.2. Obligaciones tributarias materiales.

Referirse a las comunidades de bienes como sujetos obligados al pago de obligaciones tributarias materiales obliga a detenerse en una cuestión previa de carácter dogmático. En el marco de la doctrinas elaboradas en torno a la capacidad jurídico-tributaria de los entes colectivos desprovistos de personalidad, la preocupación fundamental de los autores era cómo explicar que dichas figuras pudieran adoptar la posición de sujetos pasivos en diversos tributos. La polémica a la que nos referimos al principio del capítulo tuvo su reflejo en la discusión sobre el sentido y alcance del concepto de sujeto pasivo, al que se atribuirá un distinto significado según la concepción que se tenga en cuenta³⁴⁰. A grandes rasgos la diferencia entre ambas es que una de ellas concibe el sujeto pasivo simplemente como elemento configurador del presupuesto de hecho (con lo que la eficacia operativa de los entes sin personalidad se reduce a este aspecto); mientras que la otra va más allá y atribuye la posición de deudor de la obligación tributaria.

Por un lado, un sector doctrinal encabezado principalmente por CORTÉS³⁴¹, afirma que un ente colectivo desprovisto de personalidad jurídica puede ser lógicamente sujeto pasivo de un tributo, siempre que a dicha expresión –la de sujeto pasivo– se le atribuya, en el caso de referencia, un valor perfectamente definido y acotado, a saber: el de elemento subjetivo configurador del presupuesto de hecho. Niegan estos autores, sin embargo, que dicho ente pueda ser titular de obligaciones y derechos y, por tanto,

³⁴⁰ Lo advertía SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 429, de la siguiente manera: “Nacida ya la obligación tributaria por la realización de un hecho imponible cuyo elemento material u objetivo va referido a un ente colectivo que no es persona, surge, el problema técnico-jurídico: ¿quién asume la obligación, así nacida, la posición deudora? ¿será deudor y habrá que responder del cumplimiento el propio ente colectivo que ha participado con su presencia en el nacimiento de la obligación, o lo serán las personas, físicas o jurídicas, que lo componen?”.

³⁴¹ CORTÉS DOMÍNGUEZ, y MARTÍN DELGADO, *op. cit.*, p. 295 y ss. En un línea similar, BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a. T., *Derecho Financiero*, vol. II., Ed. Compás, Alicante, 1989, p. 115. En Italia destaca ANTONINI, *op. cit.*, pp. 88 y ss; y asimismo LAVAGNA, *op. cit.*, p. 3 y ss.

alcanzar la condición de deudor tributario, pues para ello tendría que aceptarse la posibilidad de una capacidad jurídica especial, lo que está descartado. De este modo, cuando una ley tributaria grava un hecho realizado por una entidad sin personalidad, el legislador lo que hace realmente es configurar el presupuesto de hecho sirviéndose de la entidad en cuestión, pero considerando que los deudores serán los integrantes o miembros con capacidad jurídica que lo componen³⁴².

Esta opinión tiene su fundamento en la citada teoría normativa de la persona jurídica –según la cual quienes operan en la realidad y quiénes son, por tanto, responsables de las obligaciones pecuniarias que adquieren, son las personas físicas que integran todos los entes colectivos– y en su calificación como ficción legal. Por tanto, la consagración de un ente como realizador del hecho imponible (entendido como sujeto que eventualmente puede realizar ese presupuesto), no implica necesariamente su configuración ni como deudor ni como responsable³⁴³.

Como ejemplo de ello señala CORTÉS que cuando legislador ordena: “la comunidad de bienes estará obligada al pago de una cantidad de dinero”, sabe perfectamente que quienes pagan son los comuneros, porque precisamente él es el que ha configurado la comunidad de tal modo que no existan dos personas jurídicas distintas en ella: comuneros y comunidad, sino sólo unas personas con capacidad: los comuneros, unidos, eso sí, por un vínculo que el Derecho conoce y que él mismo ha creado. Su conclusión es que la Ley General Tributaria utiliza el término sujeto pasivo en forma equívoca, ya que unas veces se refiere a los deudores del tributo

³⁴² En opinión de CORTÉS, *op. cit.*, p. 106: “Cuando el ordenamiento jurídico positivo une determinados efectos jurídicos, por ejemplo, el nacimiento de determinadas obligaciones o derechos a la realización de un hecho practicado por ese sujeto de derecho, no significa propiamente que el sujeto de derecho –desprovisto de personalidad jurídica– pueda ser titular de obligaciones o derechos o de cualquier otra situación jurídica subjetiva, sino que las personas –físicas o jurídicas– unidas por el vínculo –sujeto de derecho– quedarán obligadas o adquirirán el derecho, según los casos, precisamente por formar parte de ese sujeto”.

³⁴³ Según GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, pp. 46-47, es, en suma, una teoría que asume la necesidad de que las instituciones tributarias prevean la eficacia recaudatoria y se preocupa de buscar un patrimonio que responda de las deudas tributarias que, en este caso, sería de los socios y partícipes de la entidad sin personalidad.

configuradores del presupuesto de hecho, y otras sólo a los sujetos que cumplen este último requisito, sin que estén capacitados para el primero³⁴⁴.

Diversos autores han defendido esta postura que empezó a ser objeto de una profusa difusión, especialmente a partir de los años sesenta. Entre éstos, por ejemplo, SÁNCHEZ GALIANA³⁴⁵ afirma que en realidad son los copartícipes o cotitulares los auténticos deudores, los titulares del hecho imponible del que derivará la obligación tributaria. Asimismo podemos citar a FERREIRO³⁴⁶ para quien esta concepción permite superar una interpretación basada en la vieja tesis de la capacidad tributaria “distinta” o en la ruptura con la doctrina común. Para éste y otros autores, ni la Ley de 1963 ni la actual dijeron nunca que los entes sin personalidad son sujetos pasivos. Con toda intención y claridad dijeron y dicen que las leyes en que así se considere conveniente los entes pueden “ser considerados” como si de un sujeto pasivo se tratara³⁴⁷. Cuando la Ley considera sujetos pasivos a las comunidades de bienes, las sociedades irregulares, etc., está aludiendo abreviadamente a los verdaderos sujetos de la obligación tributaria, a las personas físicas o jurídicas (comuneros, herederos, socios, etc.), que se encuentran, por ejemplo, en la situación de titularidad compartida en el caso de la comunidad de bienes; de acuerdo con esta declaración fundamental debe entenderse, en primer lugar, que las personas que integran o componen el ente colectivo son, en todo caso, los sujetos pasivos, si bien la Hacienda

³⁴⁴ CORTÉS, *op. cit.*, p. 113.

³⁴⁵ SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “El responsable”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1971, p. 671.

³⁴⁶ FERREIRO, *op. cit.*, pp. 83-84.

³⁴⁷ Esta afirmación –advierte el profesor TEJERIZO refiriéndose al anterior cuerpo normativo– parece suponer que el legislador reconoce que no son sujetos pasivos, pero que si se dan los requisitos expresados en el mismo artículo recibirán el mismo tratamiento de los sujetos pasivos... La cuestión debe resolverse preguntando si la comunidad de bienes tiene aptitud para que a ella se le impute el presupuesto de naturaleza jurídica o económica en que consiste el hecho imponible. Nuestra opinión, conforme con la más autorizada doctrina, es afirmativa (*vid.* “Las comunidades de bienes como sujetos pasivos en los Impuestos de Sociedades y Transmisiones”, *CT*, núm. 5, 1973, pp. 34-36). En el mismo sentido, BOTELLA GARCÍA, *op. cit.*, p. 702, señalaba sobre el alcance del art. 33 LGT/1963: “no se quiere decir –aunque se dice– que serán personas los que no son personas, que serán sujetos los que no lo sean, que tendrán capacidad los que carezcan de ella (...) El legislador fiscal ha optado, aunque desnaturalizando los conceptos, (...), por la economía de esfuerzos y la eficacia en la consecución de la finalidad”.

Pública puede dirigirse indistintamente a ellos de forma unificada para exigir la totalidad de la deuda o de forma individual o aislada, es decir, como si tales personas no estuvieran insertas en el esquema colectivo para exigir la deuda “en proporción a sus respectivas participaciones”.

Comparte planteamiento SANZ GADEA³⁴⁸ en cuya opinión, lo que sucede es que la base imponible se calcula respecto de la actividad económica realizada por tales entidades, que sólo son sujetos pasivos desde esta perspectiva, recayendo la obligación tributaria en las personas, físicas o jurídicas, titulares de la actividad o patrimonio de que se trate. En efecto, cuando el legislador convoca en calidad de sujeto pasivo a herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica, sabe que los verdaderos deudores son los herederos, comuneros y partícipes; que sobre su patrimonio pesa la deuda tributaria. Lo que sucede es que el elemento subjetivo del hecho imponible se configura en función de una entidad carente de personalidad jurídica, pero que no es extraña al ordenamiento jurídico, ni creación forzada del legislador tributario, desde el momento en que aquél las hace centro de imputación de normas jurídicas.

También es destacable la posición de FALCÓN Y TELLA³⁴⁹, para quien estos entes son sujetos pasivos sólo en un sentido impropio. El punto de partida es el mismo que otros autores, es decir, que las entidades carentes de personalidad jurídica no son nunca sujetos en sentido estricto, aunque en determinados casos puedan ser consideradas como tales. Cuando la LGT se refiere a estas entidades quiere decir que es sujeto pasivo el “titular” del patrimonio, colectivo o separado según los casos. Para ser sujeto hace falta

³⁴⁸ SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 148, añade: “Nos alineamos así con quienes entienden que el ordenamiento jurídico es único, y que las categorías no pueden relativizarse por parcelas: quien no tenga personalidad no podrá ser deudor de la obligación tributaria, por más que en una ley se le defina como sujeto pasivo”. Y concluye: 1ª) Que si por sujeto pasivo entendemos al deudor de la obligación tributaria, es forzoso reconocer que sólo entes dotados de personalidad jurídica pueden serlo. 2ª) Que si por sujeto pasivo entendemos el elemento subjetivo del hecho imponible, es admisible que entidades carentes de personalidad jurídica lo sean.

³⁴⁹ FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis de la transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984, pp. 302-305.

capacidad jurídica, de modo que son siempre las personas las que pueden asumir la condición de sujetos pasivos del tributo³⁵⁰.

A juicio de este autor, al carecer la entidad de personalidad jurídica, los sujetos pasivos son sus miembros, pero considerados de forma unitaria, en cuanto socios, y no *uti singuli*, es decir que los socios responden inicialmente sólo con el patrimonio puesto en común, y no con todos sus bienes presentes y futuros. Es en este sentido impropio en el que se afirma que la entidad colectiva actúa como sujeto pasivo y no sólo constituye el elemento subjetivo del hecho imponible. En realidad lo que se quiere decir al considerar deudora a la entidad colectiva es que la responsabilidad de los verdaderos sujetos –los miembros de la entidad– se limita inicialmente al patrimonio común. En estos casos tiene perfecto sentido que los acreedores de la entidad puedan o deban hacer efectivo su derecho, en un primer momento, sobre los bienes en mano común. La referencia a la entidad como sujeto sirve, como señala el citado autor, únicamente para designar un patrimonio, del mismo modo que cuando la condición de sujeto pasivo se predica de los socios y no de la entidad, lo que se pone de manifiesto es que en este caso los socios responden con todos sus bienes, presentes y futuros, y no sólo con los puestos en común³⁵¹.

En resumen, desde la perspectiva de las comunidades societarias, dotadas de autonomía patrimonial y funcional, importa notar que la ausencia de personalidad no constituye ningún obstáculo para configurar las mismas no sólo como elemento subjetivo –papel al que queda limitado el mero condominio– sino también como sujeto pasivo, en el sentido de que el impuesto ha de recaer sobre patrimonio común³⁵².

³⁵⁰ Admite FALCÓN, “La imposición sobre la renta de las entidades carentes de personalidad jurídica”, *CT*, núm. 46, 1983, p. 75, que “la titularidad de una relación jurídica puede ser asumida no sólo por una persona determinada, aisladamente considerada, sino también por un conjunto de personas en un régimen peculiar de actuación y responsabilidad (sociedad irregular), o por una persona transitoriamente indeterminada (herencia yacente)”.

³⁵¹ FALCÓN, “Los entes sin personalidad...”, *op. cit.*, p. 457. Alaba esta posición MORIÉS JIMÉNEZ, M^a T., “Los entes de hecho como obligados en la Ley General Tributaria”, en AA.VV., *Personalidad y capacidad jurídicas: 74 contribuciones con motivo del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, vol. II, Córdoba, 2005, p. 915.

³⁵² FALCÓN, *op. cit.*, p. 459.

En el lado contrario al que acabamos de describir se encuentran los partidarios de la segunda concepción que anunciábamos al principio, cuyos representantes más significativos son SÁINZ DE BUJANDA en España y GIARDINA en Italia. Según esta elaboración doctrinal los entes colectivos desprovistos de personalidad tienen, no sólo idoneidad para constituirse en elemento configurador del presupuesto de hecho, sino también para asumir la deuda tributaria y para realizar la prestación patrimonial correspondiente. Ahora bien, para ello es necesario que reúnan las ciertas características, esto es, un fondo patrimonial sobre el que puedan localizarse los derechos de terceros, entre ellos, los de la Hacienda Pública; y asimismo, un determinado grado de organización³⁵³. Así es como se configuran como punto de referencia de la norma jurídica, y además realizan el hecho imponible asumiendo la posición de sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria.

Señalaba el autor que el ordenamiento positivo no sólo conoce a los sujetos de derecho, convirtiéndoles en centros de convergencia de normas jurídicas, sino que, además los eleva a la categoría de auténticos titulares de situaciones jurídicas, con todas las consecuencias que la titularidad de derechos u obligaciones lleva aparejadas. Esa titularidad del ente colectivo no es una mera fórmula definitoria, verbal o aparente, tras la que se oculte la titularidad real y efectiva de las personas que lo componen, sino un elemento constitutivo del propio esquema de calificación en que el sujeto de derecho consiste. Cuando el ordenamiento general –no, por tanto, la mera ley tributaria– convierte a un ente colectivo, no dotado de personalidad, en sujeto de derecho, lo hace, entre otras razones, porque en ese ente concurren ciertos caracteres estructurales y funcionales que le permiten asumir la

³⁵³ Para SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 453, “los entes sin personalidad a los que la ley considera sujetos pasivos están *llamados* a cumplir una doble función: 1ª. A integrar, en calidad de elemento subjetivo, el hecho imponible, haciendo así posible el *nacimiento* de la obligación tributaria: son, por tanto, un elemento configurador del presupuesto de hecho, y 2ª. A asumir la titularidad pasiva de obligación, haciendo así posible el cumplimiento de esta última: son, por tanto, deudores tributarios. La circunstancia de que una ley tributaria se proponga que ciertos entes sin personalidad cumplan esa doble función no significa, sin embargo, por sí sola, que tales entes puedan efectivamente cumplirla. Para que esto ocurra, se necesita que la declaración formularia se acomode a los esquemas normativos, esto es, que las figuras a las que precepto fiscal atribuye a consideración de sujetos pasivos de la obligación tributaria sean verdaderos sujetos de derecho. Y sólo tienen esta última condición aquellas entidades que ordenamiento articula como centro de convergencia de normas y como titulares de una vasta gama de situaciones jurídicas”.

titularidad de determinadas situaciones jurídicas, entre ellas la de las deudas que constituyen el lado pasivo de la relaciones obligaciones. Esto explica que en la estructura de los entes colectivos que nos ocupan, advirtamos la existencia de órganos que actúan como vínculo de expresión de las decisiones de esos sujetos colectivos de derecho y no como representantes de las personas aisladas que los constituyen.

De acuerdo con la posición del mencionado autor, en el supuesto de una comunidad societaria, la circunstancia de que la entidad sea considerada el sujeto pasivo del tributo y ello pueda provocar determinados efectos jurídicos –por ejemplo, la asunción de ciertas deudas– para las personas que componen la entidad, no es obstáculo para que sea esta última la que asuma de forma propia y exclusiva la titularidad “básica” o “primaria” de la situación jurídica así surgida³⁵⁴.

Entendemos –siguiendo a GARCÍA NOVOA– que esta doctrina fundamentadora del gravamen de los entes sin personalidad es la que explica satisfactoriamente la sujeción pasiva de los entes sin personalidad y, en particular, de las comunidades societarias. La teoría de CORTÉS –que siguen TEJERIZO, FALCÓN, MORIES, etc.– de que los sujetos de Derecho determinan el nacimiento de la obligación tributaria porque se les imputa el hecho imponible, pero quienes cumplen las obligaciones derivadas de la realización son los componentes), a pesar de contener aspectos elogiados, tiene graves defectos. Por su claridad reseñaremos sus principales argumentos³⁵⁵:

Primero.– No es una teoría estructuralmente correcta porque, en la dinámica de la tipificación de los hechos imposables, resulta muy forzado admitir que se defina un hecho imponible con su correspondiente sujeto realizador y que al mismo tiempo se niegue a éste la condición de deudor. Y no es posible asumir esto porque, sencillamente, iría contra el principio de capacidad económica que exige que sea deudor quien realiza el hecho imponible, porque es él quien manifiesta la riqueza gravada. Fijémonos que quienes sustentan esta opinión no están proponiendo una disociación entre deuda –que recaería en el ente sin personalidad– y responsabilidad –a cargo de las personas físicas partícipes o comuneros–. Lo que se postula es que el

³⁵⁴ *Ibidem*, pp. 438-439.

³⁵⁵ GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, pp. 47-51.

realizador del hecho imponible –y, por tanto, quien está vinculado a la capacidad económica gravada– no sea deudor tributario. (...) Especular con unos sujetos al margen de quién ha realizado el hecho imponible sólo es lícito a efectos de garantizar la eficacia de la recaudación del tributo, bien porque los designados sujetos son más fácilmente localizables para la Hacienda pública o bien porque sus garantías patrimoniales son mayores. Pero esto sólo es posible previa calificación como sujeto pasivo del que ha realizado el hecho imponible y, obviamente, tras la fijación de las oportunas acciones de regreso.

Segundo.- No es respetuosa con el principio de capacidad económica porque, desde un punto de vista teórico, se debe señalar como deudor al que, habiendo realizado el hecho imponible, manifiesta la riqueza gravada, salvo que por ser un impuesto indirecto se exija inicialmente el gravamen a un tercero, pero que contará con el derecho-deber de repercutirlo sobre el titular de la capacidad económica que se quiere gravar, de modo que soporta el tributo quien manifiesta capacidad económica.

Tercero.- No garantiza la eficacia del crédito tributario. Si lo que se quiere es que los socios o partícipes que han concurrido en la realización del hecho imponible sean los que verdaderamente paguen el tributo, la solución es declararles a ellos deudores –ignorando la existencia del ente colectivo, como, por ejemplo, en el régimen de atribución en el IRPF– o responsables, estableciendo una prelación entre el patrimonio colectivo y el de los socios. Por el contrario, en aquellos casos en que no exista un verdadero ente colectivo y, por tanto, no haya un patrimonio diferenciado del de los cotitulares –por ejemplo, situaciones de mera copropiedad– no es posible establecer una prelación de patrimonios, debiendo resolverse únicamente el problema de si los socios partícipes, únicos posibles deudores, responden solidaria o mancomunadamente.

Cuarto.- A estos argumentos hemos de añadir el la existencia de una sola obligación tributaria, no varias obligaciones autónomas y distintas. La comunidad societaria tiene la consideración de deudor único; de ahí resulta que tampoco hay concurrencia de obligados en el mismo presupuesto de una obligación (que sería el hecho imponible), como dice el art. 35.7 LGT, y sí un contribuyente único, el grupo, y, si es el caso, varios responsables solidarios que sí concurren en un presupuesto de responsabilidad solidaria.

Quinto.- De acuerdo con lo anterior, otro argumento sería el relativo a la responsabilidad tributaria. En este sentido hemos de decir que si tales entidades colectivas no fueran titulares de las respectivas obligaciones tributarias, el artículo 42.1.b) LGT carecería de sentido, pues si los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 35.4 han de responder solidariamente, en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades, es obvio que las entidades colectivas son deudoras – directas o principales– de las respectivas obligaciones³⁵⁶.

La conclusión es que el ente sin personalidad puede ser considerado sujeto pasivo sin necesidad de entender que los verdaderos sujetos son sus integrantes, porque el ente en cuestión tiene las características esenciales que en la actualidad tienen las sociedades como *universus bonorum*; una masa de bienes diferenciada de la de sus miembros, la cual tiene en el tráfico jurídico una función de responsabilidad patrimonial similar a la que se dispensa al patrimonio de una sociedad. En estos entes es posible, a efectos de responsabilidad, operar una neta separación de la masa patrimonial colectiva respecto al patrimonio de sus integrantes. Por eso merecen un trato similar a las sociedades, aunque no tengan personalidad jurídica.

Por último, atendiendo al ordenamiento positivo podemos afirmar que la LGT adopta esta última postura en torno a la consideración como obligados tributarios de los entes carentes de personalidad, ya que reconoce la existencia de limitaciones a los sujetos de derecho para alcanzar la condición de obligado tributario³⁵⁷. De acuerdo con ésta, es precisamente la comunidad

³⁵⁶ En su día apuntó este argumento ROMANÍ, *op. cit.*, p. 59. En el mismo sentido pero, a propósito del art. 33 LGT/1963, *vid.* BOTELLA, *op. cit.*, p. 679 y ss: “(...) se optó por la solución de considerar a las herencias yacentes, comunidades de bienes, etc., principales deudores frente a la Hacienda Pública y a los cotitulares o copartícipes de aquéllas se les consideró responsables subsidiarios (*alude al art. 39 de la ley General tributaria*) en proporción a sus respectivas participaciones, con lo que existía un deudor principal contra quien la “máquina administrativa” podía dirigir su acción (...). Porque, tras la aprobación del artículo 33 de la Ley General tributaria, las personas físicas o jurídicas, integrantes de las comunidades de bienes y entidades a que hace referencia, no serán sujetos pasivos, y, por consiguiente, dejando a salvo la responsabilidad subsidiaria que pesa sobre ellas, no estarán sometidas a la obligación tributaria fijada sobre la comunidad, y existirá una sola deuda tributaria a cargo del ‘sujeto pasivo sin personalidad’...”.

³⁵⁷ No obstante, parecía indicar lo contrario el Informe de 23 de enero de 2003 de la Comisión de Estudio del borrador de Anteproyecto de la LGT todavía vigente, según el

societaria que venimos estudiando la figura que se podrá considerar auténtico sujeto pasivo, en cuanto obligada al pago de los tributos que contengan dicha previsión pues, a diferencia del condominio, cumple con unas características que determinan que jurídicamente pueda realizar la prestación y garantizar con los bienes el cumplimiento de la misma.

Así lo han puesto de manifiesto autores como ACOSTA ESPAÑA³⁵⁸, para quien la Ley General Tributaria lo que dice es que cuando, de acuerdo con las Leyes en que así se establezca, exista una pluralidad de personas, éstas se estimarán como única titularidad de la posición de sujeto pasivo; e igualmente CALVO ORTEGA³⁵⁹, cuando señala que allí donde exista una cierta organización (patrimonio, relaciones jurídicas, titularidades patrimoniales, órganos cohesionados en torno a una actividad y una permanencia suficiente) puede haber el sustrato necesario para la atribución de personalidad jurídica por la ley fiscal. Para este autor, nada impide que la ley tributaria realice esta declaración sobre un entramado de relaciones cohesionadas con efectos limitados a su propio ordenamiento, lo que llevará necesariamente a determinar toda la efectualidad jurídica sea precisa para el juego de la obligación tributaria.

cual, “el precepto no dice que estas entidades sean obligados tributarios, sino que pueden tener dicha consideración cuando la Ley lo prevea expresamente. De esta manera se viene a reconocer, tal y como sucede hoy día, que la capacidad jurídica en materia tributaria se rige por los criterios del derecho común. Por tanto, estas entidades sólo sirven como unidad de referencia o centro de imputación al que concretar el presupuesto de hecho, pero no tiene la condición de deudores tributarios, ya que la misma es incompatible con su carencia de capacidad jurídica y responsabilidad patrimonial” (Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda. “Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria”, p. 22).

³⁵⁸ Según ACOSTA ESPAÑA, *op. cit.*, p. 301, hay aquí que huir del concepto de sujeto pasivo autor del hecho imponible y limitarse al sujeto resultante de una imputación legal, en razón a que la atribución de tal condición lleva consigo la justa distribución de las cargas fiscales. Es más, podría decirse que es esta razón de justicia la que impone no sólo el señalamiento de sujeto pasivo, sino la atribución de esta condición a una pluralidad personal.

³⁵⁹ CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 151, advierte que la personalidad jurídica puede referirse a dos esferas de relaciones. Una general (la de la persona física) y otra limitada a la realización de un determinado objeto; este sería el caso que examinamos, donde la personalidad se atribuye exclusivamente para la realización de obligaciones y derechos tributarios. La LGT hace estas consideraciones y plantea la posibilidad que analizamos en su artículo 35.4. Asimismo, defiende la obligación del ente de realizar el pago de la deuda.

En definitiva, la solución que adopta el ordenamiento tributario es que las obligaciones que surjan con cargo a la comunidad societaria, por haber realizado ésta el hecho imponible (obtención de una renta, titularidad de bienes...), en principio sólo pueden hacerse efectivas con cargo al patrimonio de la comunidad.

2.3. Obligaciones tributarias formales y obligaciones en el marco de la asistencia mutua.

La comunidad de bienes, en su condición de obligado tributario, debe cumplir no sólo con las obligaciones materiales sino con determinadas obligaciones que, sin tener carácter pecuniario, vienen impuestas por la normativa tributaria, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros. El art. 29.2 LGT establece con carácter ejemplificativo y sin perjuicio de las restantes obligaciones que puedan legalmente establecerse, una serie de obligaciones formales, así por ejemplo:

1º.- Obligaciones censales.

En el apartado a) del precepto se establece la obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades y operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención³⁶⁰. En virtud de la remisión que el apartado 3 del mencionado artículo efectúa a las disposiciones reglamentarias que regulen las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, es preciso tener en

³⁶⁰ La D.A. 5ª LGT, regula con carácter de mínimos el contenido de estas declaraciones, remitiéndose en lo demás al desarrollo reglamentario. En este sentido, declara: “1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención deberán comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales su alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, las modificaciones que se produzcan en su situación tributaria y la baja en dicho censo. El Censo de empresarios, profesionales y retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios. En este último figurarán la totalidad de personas físicas o jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria, identificadas a efectos fiscales en España (...)”.

cuenta lo dispuesto en el RGGI, cuyo Título II, dedicado a las obligaciones tributarias formales, contiene el régimen de estas declaraciones censales.

Además de su preceptiva inclusión en el Censo de Obligados Tributarios³⁶¹, estarán incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores³⁶² y, por tanto, obligadas a presentar las correspondientes declaraciones censales (alta, modificaciones y baja), las comunidades societarias que, conforme a lo dispuesto en el citado art. 3.2 del RGGI:

- desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales; entendiéndose por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras³⁶³;

- aquéllas que abonen rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta;

- y, asimismo, las que, no actuando como empresarios o profesionales, realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA.

³⁶¹ El Censo de Obligados Tributarios está formado por la totalidad de las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el art. 35 LGT a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

³⁶² Según el art. 5 RGGI relativo al contenido del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, además de los datos mencionados en el art. 4.2 (datos que se incluyen en el Censo de Obligados Tributarios) en éste constará para cada persona o entidad determinada información, p. ej., las declaraciones o autoliquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades empresariales o profesionales, o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta; su situación tributaria respecto de la modalidad de determinación del rendimiento neto en el IRPF; la sujeción a algún régimen especial en el IVA, entre otros extremos. Asimismo, se establece información complementaria en cuanto se trate de entidades residentes o constituidas en España, como, por ejemplo, la forma jurídica o clase de entidad de que se trate; datos identificativos de cada uno de los miembros o partícipes que formen parte, en cada momento, de las entidades a que se refiere la LGT art. 35.4, con indicación de su cuota de participación y de atribución en caso de que dichas cuotas no coincidan. En el caso de que los socios, miembros o partícipes no sean residentes en España, se deberá hacer constar su residencia fiscal y la identificación de su representante fiscal en España si lo hubiera (art. 8 RGGI).

³⁶³ La DGT ha declarado en múltiples resoluciones que cuando la comunidad de bienes tenga la condición de empresario o profesional sujeto pasivo del Impuesto, estará obligada a asumir las obligaciones materiales y formales derivadas del mismo, en particular, a solicitar el alta en el Censo de Empresarios y Profesionales (*vid.* Resoluciones de 22-4-03 (núm. 0557-03); 24-3-04 (núm. 0742-04), y 15-9-05 (núm. 1766-05)).

También formarán parte de este Censo, según determina el mismo precepto, las personas o entidades que no cumpliendo ninguna de las condiciones anteriores, ostenten la condición de miembros o partícipes de comunidades de bienes que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de dicha condición de comuneros. No estarán incluidas en el referido Censo y, por tanto, quedarán exceptuadas de presentar las declaraciones censales, las comunidades de bienes que efectúen exclusivamente determinadas operaciones exentas del IVA, que veremos más adelante.

La relevancia de las declaraciones censales (alta, modificación y cese) reside en su configuración como instrumento a través del cual la comunidad de bienes comunica a la Administración todas las circunstancias y opciones relativas al ejercicio de sus actividades económicas (p. ej. solicitar la asignación del CIF, el cambio de domicilio fiscal o la aplicación de determinados regímenes tributarios)³⁶⁴; no es de extrañar, por tanto, que las declaraciones que manifiestan opciones o comunicaciones deban presentarse en los plazos previstos en las disposiciones que regulan cada una ellas.

Mediante la ORDEN EHA/1274/2007, de 26 de abril, se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 de Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. El apartado 2 del artículo 10 de esta norma señala, por un lado, que las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales deberán presentar una única declaración censal de alta (modelo 036), cumplimentando la relación de socios, miembros o partícipes en el impreso de la declaración al efecto (ap. 11)³⁶⁵ y, por otro lado, que cada comunero deberá presentar su propio

³⁶⁴ En cualquier caso, ni el alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, ni en alta en el IAE son requisitos necesarios para la calificación de un sujeto como empresario o profesional. Basta con que se realice una actividad que tenga dicho carácter para que se considere que el sujeto que la lleva a cabo tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA. En este sentido, *vid.* CV de 7-7-05 (núm. 1360-05).

³⁶⁵ La declaración de alta en el censo debe presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades u operaciones intracomunitarias, y a estos efectos, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de

modelo de declaración censal para comunicar las obligaciones tributarias que se deriven de su condición de miembro de la entidad.

Según determina el art. 12.2 RGGI, mediante la declaración de modificación regulada asimismo en el artículo 10 de la citada Orden se comunicarán las variaciones posteriores al alta censal (en cualquiera de los datos o situaciones tributarias declaradas previamente y revocación o modificación de renunciadas, solicitudes u opciones), incluidas las relativas al inicio de la actividad, domicilio, nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los socios o personas o entidades que la integren. Asimismo, añade el precepto: “No será necesario comunicar las variaciones relativas a los socios, miembros o partícipes de las entidades una vez que se inscriban en el registro correspondiente y obtengan el número de identificación fiscal definitivo. No obstante, las entidades sin personalidad jurídica deberán comunicar las variaciones relativas a sus socios, comuneros o partícipes, aunque hayan obtenido un número de identificación fiscal definitivo, salvo que tengan la condición de comunidades de propietarios constituidas en régimen de propiedad horizontal y estén incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores”.

Por su parte, el art. 10.2 Orden: “(...) Cuando se produzca alguna variación relativa a sus miembros, la entidad lo comunicará mediante la presentación de un modelo 036 de declaración censal de modificación, salvo que disponga de Número de Identificación Fiscal definitivo y, además, deba presentar la declaración informativa regulada en el artículo 90 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”³⁶⁶.

bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (arts. 9.4 RGGI y 11.1 OM EHA/1274/2007); al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta o a la concurrencia de cualquiera de las circunstancias para las que sirve la declaración.

³⁶⁶ Las entidades en régimen de atribución de rentas mediante las que se ejerza una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales, deben presentar una declaración informativa anual (modelo 184) relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español. Dicha obligación debe ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad.

Igualmente, las entidades deberán presentar copia de las escrituras o documentos que modifiquen los anteriormente vigentes, cuando las variaciones impliquen la presentación de una declaración censal de modificación. El plazo para ello es de un mes desde la inscripción en el registro correspondiente o desde su otorgamiento si dicha inscripción no fuera necesaria (12.3 RGGI).

Por último, la declaración de baja deberá presentarse por las comunidades que cesen en el desarrollo de las actividades o dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta.

2º.- Obligaciones relativas al número de identificación fiscal.

El cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las comunidades societarias requiere que éstas dispongan de un número de identificación fiscal. El art. 18.1 RGGI señala que las entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

El régimen de asignación del número a las entidades sin personalidad jurídica conforme a lo dispuesto en el art. 22 RGGI, no difiere del establecido para las personas jurídicas. En cualquier caso, caben dos posibilidades: 1ª) Que lo solicite la propia comunidad de bienes. De conformidad con lo establecido en el art. 23.2 RGGI, cuando la comunidad de bienes vaya a realizar actividades empresariales o profesionales, deberá solicitar su número de identificación fiscal antes de que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: la realización de cualquier entrega, prestación o adquisición de bienes o servicios³⁶⁷, de la percepción de cobros o abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. En todo caso, la solicitud habrá de formularse dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución o de su establecimiento en territorio español, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal de alta (modelo 036); 2ª) Que sea asignado de oficio por la Administración. El art. 23.1 RGGI determina que

³⁶⁷ Esta previsión relativa a la obligación de obtener el número de identificación fiscal con carácter previo a la realización de las adquisiciones de bienes y servicios destinados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional resulta conforme con la actual definición del inicio de las actividades contenida en el art. 5.dos) LIVA.

las entidades sin personalidad jurídica que vayan a ser titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria deberán solicitar la asignación de un número de identificación fiscal y, en caso de que no lo soliciten, la Administración tributaria podrá proceder de oficio a asignarles uno y darles de alta en el Censo de Obligados Tributarios.

La asignación del número de identificación fiscal a la entidad sin personalidad determinará su alta en el Censo de Obligados Tributarios y, siempre que se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 3.2 RGGI, su alta en el de Empresarios, Profesionales y Retenedores³⁶⁸. Según establece el art. 24.2 RGGI, el número de identificación fiscal asignado a las comunidades de bienes tendrá carácter provisional mientras ésta no aporte copia de la escritura pública o documento fehaciente de su constitución y de los estatutos sociales o documento equivalente. De hecho, cuando se asigne el número de identificación fiscal provisional, la entidad queda obligada a aportar la documentación pendiente necesaria para la asignación del número definitivo en el plazo de un mes desde la inscripción en el registro correspondiente o desde el otorgamiento de la escritura pública o documento fehaciente de su constitución y de los estatutos sociales o documentos equivalentes de su constitución, cuando no fuera necesaria la inscripción de los mismos en el registro correspondiente. Transcurrido dicho plazo, la Administración tributaria podrá requerir su aportación otorgando un plazo máximo de 10 días, para su presentación o para que se justifiquen los motivos que la imposibiliten, con indicación en tal caso por el interesado del plazo necesario para su aportación definitiva.

Cumplida esta obligación, se le asignará el número de identificación fiscal definitivo, previa solicitud mediante declaración censal de modificación, en la que consten todas las modificaciones que se hayan producido respecto de los datos consignados en la declaración presentada para solicitar el número de identificación fiscal provisional que todavía no hayan sido comunicados a la Administración en anteriores declaraciones censales de modificación, a la que se acompañará la documentación correspondiente. En ningún caso, el número de identificación fiscal,

³⁶⁸ Así lo determina el artículo 12.1 RGGI (*“Especialidades en el alta y modificaciones en el Censo de Obligados Tributarios de las entidades a las que se asigne un número de identificación fiscal”*).

provisional o definitivo, se asignará a la entidad si no se aporta, al menos, un documento debidamente firmado en el que los otorgantes manifiesten su acuerdo de voluntades para la constitución de la entidad u otro documento que acredite situaciones de cotitularidad. En todo caso, el firmante de la declaración censal de solicitud debe acreditar que actúa en representación de la comunidad de bienes que se compromete a su creación.

Por otro lado, el número de identificación fiscal ha de ser único y específico para cada comunidad, que debe utilizarlo de acuerdo con lo establecido en el en el RGGI sin que deba constar el de las personas que constituyan la comunidad. En este sentido, señalaba la DGT, por ejemplo, en la CV núm. 11017/1986 de 18 abril 1986³⁶⁹ que “Las Comunidades de bienes y Comunidades de propietarios arrendadores de locales de negocio se consideran sujetos pasivos del IVA, por lo que son tales Comunidades las que deben cumplir las obligaciones formales de dicho Impuesto. Por consiguiente, el Código de Identificación Fiscal ha de ser único, específico, para la Comunidad; en las facturas deben constar la identificación fiscal de dicha Comunidad y no la de todas las personas que la constituyan; asimismo deben llevar un libro de Registro de Facturas emitidas y otro de Facturas recibidas y no tantas como copropietarios existan y, finalmente, la Comunidad de bienes o de propietarios como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido debe efectuar una declaración-liquidación trimestralmente”.

3º.- Obligaciones de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

Como es sabido, estas obligaciones se imponen en el ámbito de la gestión tributaria e implican el inicio ordinario de un procedimiento de este tipo. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 118 LGT, la iniciación de un procedimiento a instancia de la comunidad societaria podrá realizarse mediante la presentación de una declaración, bien sea una autoliquidación (art. 120), una comunicación de datos (art. 121), o cualquier otra declaración (entendiendo por ésta la definida en el art. 119); o la presentación de una solicitud de acuerdo con lo previsto en el art. 98 LGT, es decir, mediante un

³⁶⁹ (JUR 2013, 82370).

documento que o bien responda a un modelo normalizado de la Administración tributaria, o bien recoja una serie de datos básicos, como la razón social, el número de identificación fiscal del solicitante o su representante, incluidos aquellos supuestos en que estén admitidas las presentaciones telemáticas y de acuerdo a su regulación específica.

Por lo que se refiere a la diferenciación de las dos modalidades de inicio a consecuencia de una acción de los particulares, la ley ha querido distinguir de alguna manera los supuestos en que el procedimiento se inicia de forma no buscada por los particulares, derivando automáticamente de un acto previo (como son las declaraciones), de aquellos otros en los que los particulares son los únicos y auténticos responsables de que tal procedimiento se inicie.

4º.- Obligaciones contables y registrales.

El art. 29.2.d) LGT determina la obligación de llevar y conservar los libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos.

Por lo que se refiere a las obligaciones registrales, el art. 29 RGGI determina que cuando la normativa propia de cada tributo lo prevea, los obligados tributarios deberán llevar y conservar de forma correcta los libros registro que se establezcan. En este sentido, por ejemplo, el art. 68.8 RIRPF señala que las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

5º.- Obligaciones de suministro de información.

De conformidad con el artículo 93 LGT, también las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes,

antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. En particular: a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades (...).

Así, por ejemplo, en relación con la obligación de suministrar información propia, el art. 70 RIRPF, establece que las entidades en régimen de atribución de rentas siempre que ejerzan una actividad económica o sus rentas excedan de 3.000 euros anuales, deben presentar una declaración informativa en la que conste, entre otros datos, la identificación de los socios y el importe total de la renta obtenida por la entidad y la renta atribuible a cada uno de sus miembros. Debe, asimismo, notificar por escrito a sus miembros parte de la información que han de declarar ante la Administración tributaria.

Con respecto a las obligaciones de información sobre operaciones con terceros, una de las declaraciones informativas que, en su condición de obligado tributario, la comunidad de bienes está obligada a presentar es la declaración anual de operaciones con terceras personas (así lo señala el art. 31.1 RGGI). La obligación de presentar esta declaración alcanza, entre otras, a las entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT que desarrollen actividades empresariales o profesionales. De acuerdo con lo previsto en el art. 32 RGGI, como excepción, no están obligadas a presentar la declaración las siguientes comunidades de bienes:

a) Aquellas que no hayan realizado operaciones que, en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, superen las cuantías siguientes durante el año natural correspondiente: 3.005,06 € en general; y 300,51 € cuando realicen funciones de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de derechos de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.

b) Las comunidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el IVA por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de

equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura. No obstante lo anterior, las acogidas al régimen simplificado del IVA incluirán en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones de bienes y servicios que realicen que deban ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas del artículo 40.1 RIVA.

c) Las que realicen en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español la sede de su actividad, establecimiento permanente o su domicilio fiscal o, en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, sin tener presencia en territorio español.

d) Las que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración a las que se refiere el art. 33 RGGI (vgr. arrendamientos de bienes exentos del IVA realizados al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional).

e) Las que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro del IVA, de acuerdo con el art. 36 RGGI.

Las comunidades societarias estarán obligadas a procurar determinada información a la Administración Tributaria ya sea por la vía de suministro (p. ej. obligaciones de información respecto de determinadas rentas a personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea cuando en el ejercicio de su actividad económica, las comunidades abonen o medien en el pago de aquéllas³⁷⁰; o la obligación de informar sobre operaciones incluidas en libros-registro³⁷¹), ya sea por vía de captación, como consecuencia del requerimiento individualizado de obtención de información respecto de terceros, en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o con independencia de éste; o relacionado con el

³⁷⁰ Cfr. Obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (arts. 45 a 49 RGGI).

³⁷¹ Consiste esta obligación en aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario (*comunidad societaria*) deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido [art. 29.2.f) LGT]. El desarrollo reglamentario se encuentra recogido en el artículo 36 RGGI.

cumplimiento de las obligaciones propias del sujeto requerido sin que suponga, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

7º.- Otras obligaciones:

De conformidad con el art. 17.4 LGT, en el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley, el cual establece: “Son obligaciones tributarias aquellas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua. En caso de su incumplimiento por los obligados, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley”.

2.4. Actuaciones de comprobación e investigación.

En relación con la intervención de las entidades del artículo 35.4 LGT en los procedimientos tributarios, el art. 105 RGGI regula su actuación teniendo en cuenta que en el ámbito de la imposición directa sobre la renta dichas entidades están sometidas a un régimen de atribución, de tal modo que es a través de la comprobación del impuesto personal de los comuneros como se fiscalizan los rendimientos o rentas obtenidas por estas entidades³⁷². De acuerdo con ello, será preciso distinguir:

Por un lado, las actuaciones de comprobación o investigación que tengan por objeto examinar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluidas las de carácter formal, correspondientes a la entidad. Imagínese, por ejemplo, una comunidad societaria dedicada al arrendamiento de locales comerciales. En este caso la comprobación de las distintas obligaciones tributarias que derivan del ejercicio de esta actividad (p. ej. el IVA devengado en esta prestación de servicios, así como las retenciones e ingresos a cuenta que, en su caso, haya tenido que practicar si

³⁷² En este sentido, la STSJ País Vasco de 28-2-02 (JT 2002, 1217), señala que es desde la fiscalización de los rendimientos declarados por los comuneros desde donde indirectamente se revisan los rendimientos de las comunidades de bienes que por sí mismas no están sometidas a IRPF, sin perjuicio de que puedan incoarse a la comunidad actas relativas a sus obligaciones tributarias.

ha satisfecho rentas sometidas al IRPF o IS) se desarrollará mediante un procedimiento de inspección incoado frente a la comunidad. En el seno de tal procedimiento podrá, asimismo, verificarse el adecuado cumplimiento de las obligaciones formales que recaen sobre la comunidad, tales como las de carácter censal o las específicas del régimen de atribución de rentas. Según determina el mismo precepto, las actuaciones se desarrollarán con quien tenga su representación de acuerdo con lo señalado en el artículo 45.3 LGT, es decir, que el obligado a atender a la Inspección es la propia comunidad de bienes a través de su representante.

Las liquidaciones que, en su caso, procedan se practicarán a nombre de la entidad, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los partícipes, miembros o cotitulares de dichas entidades en el supuesto de que no se ingrese en período voluntario de pago la deuda resultante de las mismas. En tal caso, cada uno de los comuneros responderá de la deuda tributaria liquidada a la comunidad en proporción a su respectiva participación.

Por otro lado, el art. 105 RGGI determina que el examen del adecuado cumplimiento de las obligaciones relativas al tributo que grave las rentas obtenidas por las entidades en régimen de atribución de rentas se realizará en el curso de los procedimientos de comprobación o investigación que puedan instruirse frente a cada socio, heredero, comunero o partícipe como obligado tributario por dicho tributo. En esos procedimientos podrán utilizarse los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de las actuaciones de comprobación o investigación de las obligaciones propias de la entidad.

En este caso, por tanto, no es necesario desarrollar con carácter previo una actuación de comprobación o investigación relativa a las obligaciones tributarias propias de la comunidad de bienes. Si el obligado cuya situación tributaria se comprueba no aporta los datos necesarios para comprobar las rentas de que se trate, la Administración tributaria podrá dirigirse al representante de la comunidad para que facilite la información necesaria; de no atender este requerimiento, la comunidad podrá ser sancionada. Siguiendo con el ejemplo anterior, para verificar la correcta declaración en el impuesto personal de cada comunero de las rentas derivadas de los alquileres correspondientes a los diversos inmuebles, atribuidas o que debieron atribuirse por la comunidad, se instruirán tantos procedimientos de inspección como comuneros haya, aunque todos ellos decidan actuar con el

mismo representante. Los datos, información o antecedentes obtenidos en el procedimiento seguido frente a la comunidad para comprobar el IVA podrán ser utilizados en la regularización del impuesto sobre la renta de los comuneros y al contrario.

3. Sucesores y responsables de las comunidades de bienes.

3.1. La sucesión de las comunidades societarias.

Hablar de la extinción de una comunidad societaria, ya sea por disolución, fusión, continuación por un comunero de la actividad económica ejercida hasta el momento por la comunidad, etc., implica referirnos a la sucesión tributaria. El artículo 40 LGT, dedicado a los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad, prevé que en caso de disolución de entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (ap. 4). De conformidad con lo señalado en el precepto, en el caso de que tenga lugar la disolución de la comunidad societaria, distribuyéndose el patrimonio de la misma entre sus partícipes, serán éstos quienes deberán hacer frente, no ya como responsables, sino en calidad de sucesores –esto es, de deudores principales– a la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de la comunidad extinguida.

Pues bien, en caso de sucesión de una comunidad societaria se transmitirán las obligaciones materiales devengadas hasta el momento de la disolución de la entidad. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en dicho momento no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los comuneros, pudiéndose entender las actuaciones administrativas de liquidación con cualquiera de ellos (ap. 2). En este sentido, dispone al respecto el art. 107 RGGI, que en el caso de actuaciones o procedimientos relativos a entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 40 LGT, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.

En la actualidad, la transmisión a los miembros de las obligaciones tributarias pendientes de la comunidad no sólo incluye la obligación tributaria principal y las obligaciones accesorias –intereses y recargos–, sino también las sanciones tributarias pendientes de pago³⁷³. El art. 182.3 LGT dispone que “las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley”. Al igual que ocurre con respecto a cualquier otro tipo de sociedad o entidad, en el caso de sucesión en las sanciones de una comunidad societaria, el límite que juega es el valor de la cuota de liquidación, de modo que por este concepto no será posible alcanzar el patrimonio personal de los comuneros³⁷⁴. Ahora bien, las sanciones a las que se referirá dicho límite serán tanto las impuestas como las no impuestas, ya que el apartado 5 del art. 40 LGT se refiere a “las sanciones que pudieran proceder”.

Con relación al procedimiento de recaudación para hacer efectivas las deudas de las comunidades disueltas, hemos de acudir al art. 177.2 LGT que regula dicho procedimiento de recaudación frente a los sucesores. En su apartado 2 dispone: “Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica. (...) La Administración podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes”.

La norma guarda absoluto silencio en cuanto al alcance de la responsabilidad por la deuda, pero entendemos que lo más razonable es la aplicación de la regla de mancomunidad –la misma que rige estando en

³⁷³ La resolución del TEAC de 18-12-08 (JT 2009, 374) especifica que cuando nos encontramos ante un supuesto de sucesión y no de responsabilidad tributaria, la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias pendientes alcanza también a las sanciones tributarias.

³⁷⁴ Con el límite de la cuota adjudicada o que debiera haber sido adjudicada, entiende MORIES JIMÉNEZ, *op. cit.*, pp. 920-921, que en el caso de sucesión en las sanciones queda salvaguardado el principio de personalidad de la pena. En contra, CARRERAS MANERO, O., *La sucesión en el Derecho tributario*, Aranzadi, 2011, p. 300, quien considera que cuando uno de los cotitulares hubiera cometido una actuación ilícita –en representación de la entidad sin personalidad jurídica– la solución correcta conllevaría exigir al mismo, de manera directa y exclusiva, las sanciones que pudieran proceder por la realización de aquélla.

activo la comunidad–, de forma que la Administración podrá dirigirse contra cada uno de los copartícipes por la parte proporcional de la deuda correspondiente a su participación en la comunidad. Téngase en cuenta además que a falta de norma tributaria aplicable, el art. 1.137 C.c. consagra la regla general de la mancomunidad³⁷⁵.

En su desarrollo el art. 127.4 del RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), reproduce en parte el contenido del art. 177.2 LGT, al señalar que disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios; pero añadiendo que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad, entidad o fundación en el momento de la extinción de la personalidad jurídica. Por tanto, disuelta la comunidad, ésta desaparece el círculo de obligados tributarios y sus obligaciones tributarias pendientes se transmiten por obra de la ley a los partícipes, que adquieren de este modo la condición de obligados al pago.

Adviértase que para este caso la LGT no se refiere expresamente al deber de la Administración tributaria de notificar la liquidación a cada sucesor, previsión que sí se realiza para el supuesto de sucesores mortis causa de las personas físicas. Únicamente, el citado art. 127 RGR, en su apartado 5, señala expresamente que en los supuestos de entidades sin personalidad jurídica se estará al momento de disolución³⁷⁶ para la aplicación de las reglas concernientes a los plazos para requerir el pago de la deuda a los sucesores, previstas en las letras a), b), c) y d) del apartado 4. Los plazos de pago que deben notificarse al sucesor de la entidad son los aplicables a los sucesores de las personas físicas, con la diferencia de que dependen del momento de su disolución.

³⁷⁵ Tesis que defienden MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, [et al.], *op. cit.*, p. 300, “pues se trata de una pluralidad de deudores de una o varias obligaciones; en consecuencia, la Administración podrá dirigirse contra cada copartícipe por la parte proporcional de la deuda correspondiente a su participación en el ente colectivo, de la que responderá con todo su patrimonio”.

³⁷⁶ Como señala LAMOCA ARENILLAS, A., *Manual de responsabilidad tributaria*, Thomson-Reuters, Navarra, 2013, p. 245, se refiere al precepto a la “disolución” y no a la “extinción”, dado que a estos entes no se les reconoce personalidad, determinando la necesidad de referir la deuda perseguida al momento de acacimiento de aquella disolución, es decir, la entrada del sucesor en el procedimiento de recaudación seguido frente al deudor “disuelto” subrogándose en la posición que detentaba aquél.

Por lo que se refiere al procedimiento de gestión e inspección tributaria en relación a las obligaciones tributarias de estas entidades, el art. 107 RGGI, regula las “actuaciones con sucesores” y dispone, que en el caso de actuaciones o procedimientos relativos a entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 LGT, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias (ap. 1).

La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores (ap. 2). Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido.

Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso (ap. 3). Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos (ap. 4).

Cuando en los procedimientos cuyas actuaciones se entiendan con los sucesores de un obligado tributario deba practicarse una devolución, deberá acreditarse la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica, a efectos de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución (ap. 6).

3.2. Responsabilidad tributaria: en particular, el supuesto del art 42.1.b) LGT.

Es momento de analizar la posición jurídica que implica para los integrantes de una comunidad societaria la existencia de la misma y su consideración como sujeto pasivo. El régimen de responsabilidad de los miembros de las comunidades societarias se recoge en el art. 42.1.b) LGT. Este precepto determina que, sin perjuicio de la responsabilidad por ser causantes o colaborar activamente en la realización de una infracción

tributaria³⁷⁷, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del art. 35 de la LGT son responsables solidarios de la deuda tributaria, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

Como advierte CALVO ORTEGA, este supuesto de responsabilidad obedece a razones estrictamente de garantía. El legislador ha querido asegurar el crédito tributario en supuestos en los que la estructura o especial configuración del contribuyente pudiera disminuir su solvencia³⁷⁸. Ahora bien, quizá sea éste el único supuesto de responsabilidad en que el presupuesto de hecho no está constituido por un acto jurídico, en sentido estricto, sino por una situación jurídica. La situación jurídica de cotitular³⁷⁹. En cualquier caso, tratándose de comunidades societarias, la lectura del artículo transcrito pone de relieve diversas consideraciones a tener en cuenta:

En primer lugar, que la responsabilidad que declara el precepto es predicable en aquellos tributos cuyas normas reguladoras prevean que las entidades sin personalidad jurídica sean sujetos pasivos, por lo que habrá que estar a las leyes de los distintos impuestos para determinar los casos en los que la comunidad societaria se considera, en efecto, como sujeto pasivo del impuesto y puede tener lugar la responsabilidad de los comuneros³⁸⁰. Así, por ejemplo, este supuesto de responsabilidad no se dará en el caso de deudas derivadas de obligaciones tributarias principales en el ámbito del IRPF, ni del IP y ni del IS, pues en estos impuestos la ley no confiere a los entes sin personalidad jurídica la condición de contribuyentes; sin embargo, en otros, como ITP (OS) o el IVA, no habrá obstáculo para ello.

³⁷⁷ Como advierte LAMOCA, *op. cit.*, pp. 100-101: “resulta conveniente el análisis de la conducta de los partícipes de la entidad, a efectos de determinar, en su caso, el grado de acción del responsable solidario por infracción (art. 42.1.a LGT). Lógicamente, si resulta acreditada la colaboración o causación activa de uno/s partícipe/s (principalmente cuando detenta la condición de “gestor”, es decir, quien organiza la participación del ente en el tráfico jurídico-económico asumiendo la efectiva dirección, actuando como representante del mismo en sus relaciones con la Administración tributaria, de modo que pueda acreditarse suficientemente el rol detentado) en la comisión de la infracción por la entidad, será conveniente la utilización de este supuesto responsable.

³⁷⁸ CALVO ORTEGA, *op. cit.*, p. 163.

³⁷⁹ CALVO ORTEGA, R., “La responsabilidad tributaria...”, *op. cit.*, p. 149.

³⁸⁰ En este sentido, *cfr.* SÁNCHEZ GALIANA, *op. cit.*, p. 670.

De acuerdo con lo anterior, sólo en aquellos casos en que la comunidad de bienes que tenga la consideración de sujeto pasivo del tributo no satisfaga sus propias obligaciones tributarias de carácter pecuniario, la Hacienda Pública podrá acudir al mecanismo de la responsabilidad tributaria para exigir el tributo a los socios o partícipes, lo que es dogmáticamente posible al haber configurado al ente sin personalidad como obligado principal. Ésa es la diferencia esencial con otros supuestos como la correalización del hecho imponible, propio de situaciones de simple copropiedad o cotitularidad. En este último caso las soluciones pasarán por las que ordenamiento haya previsto para el caso de pluralidad de deudores – solidaridad o mancomunidad³⁸¹.

En segundo término, la solidaridad a la cual hace referencia el citado precepto alude, exclusivamente, al momento en que la Administración acreedora puede dirigirse contra el responsable³⁸². Con relación a esta cuestión, hemos de recordar que nuestro ordenamiento experimentó al respecto un cambio importante con la reforma de la LGT por Ley 10/1985, de 26 de abril, pues se pasó de un régimen de responsabilidad subsidiaria, en el que la declaración de responsabilidad de los comuneros o partícipes procedía previa declaración de insolvencia de la masa patrimonial común, a un régimen de solidaridad, en virtud del cual ya no será necesario agotar las posibilidades de cobro respecto del patrimonio puesto en común, bastando el mero incumplimiento por la entidad de la obligación de pago para que la Administración pueda dirigirse a los socios o partícipes sin una previa declaración de fallido de aquélla.

El que la responsabilidad sea de uno u otro tipo es una pura opción del legislador, teniendo en cuenta que es más favorable a la Administración una responsabilidad donde la Hacienda Pública puede dirigirse contra los socios y partícipes sin necesidad de declarar la previa insolvencia del patrimonio

³⁸¹ Vid. GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, p. 52, quien, a estos efectos, recuerda la resolución del TEAC de 16-4-70: “*siendo el objeto de imposición uno sólo..., uno sólo ha de ser el sujeto pasivo, la comunidad, sin perjuicio de la responsabilidad de los partícipes en la deuda tributaria...*”.

³⁸² Como advierte FERNÁNDEZ DE BILBAO, *op. cit.*, p. 69: “la LGT confunde responsabilidad directa con solidaridad, pues en dicha norma solidaridad se contraponen a subsidiariedad. Como se ve, la responsabilidad que declara es lo que civilmente conocemos como mancomunada”.

del ente sin personalidad, solución por la que se ha decantado el legislador español en el orden tributario³⁸³.

De lo expuesto resulta que la obligación de satisfacer la deuda tributaria durante el periodo voluntario recae sobre la comunidad societaria, en su condición de deudor u obligado principal; de ahí que la liquidación deba practicarse a la entidad. En este sentido, el art. 105.1 RGGI dispone que “las obligaciones que, en su caso, procedan se practicarán a nombre de la entidad, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los partícipes, miembros o cotitulares de dichas entidades”. Ahora bien, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda cierta y cuantificada, por liquidación o autoliquidación, sin que aquélla haya ingresado su importe³⁸⁴, dando lugar a la apertura del período ejecutivo, la Administración ya podrá dirigirse frente a los partícipes, como responsables solidarios de las deudas de dicha entidad. De hecho, la Administración podrá optar entre dirigirse indistintamente contra la comunidad (patrimonio común), o contra los partícipes (los bienes no puestos en común), e incluso contra ambos de forma simultánea, con el objeto de exigirles la deuda no ingresada, en cuyo caso deberá iniciar el correspondiente procedimiento de declaración de responsabilidad.

Téngase en cuenta, por otro lado, que la responsabilidad por las deudas de la entidad es exigible a todos los comuneros, sin que se limite, en primer lugar, a quienes realicen funciones de gestión o administración, para sólo cuando éstos fuesen insolventes dirigirse a todos los demás. Para determinados autores, como GARCÍA NOVOA, esta responsabilidad que nace exclusivamente del presupuesto de hecho de la falta de pago de la

³⁸³ GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, pp. 53-54.

³⁸⁴ Se entenderá producida la falta de pago de la deuda tributaria una vez transcurrido el periodo voluntario, bien por el vencimiento del plazo a partir de la notificación, en los casos de deudas liquidadas por la Administración, bien por el vencimiento del plazo para autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en los casos en que el sujeto pasivo o retenedor estén obligados a ello. El artículo 175 LGT relativo al procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, señala en su apartado 1 que: a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período; b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

deuda tributaria con cargo al patrimonio del ente sin personalidad, es la correcta³⁸⁵. Para otros autores, en cambio, no todos los partícipes deberían tener la misma responsabilidad. Así por ejemplo, en contra de este presupuesto de hecho, generador de la responsabilidad, se ha manifestado en diversas ocasiones CALVO ORTEGA, criticando la atribución indiscriminada de responsabilidad a todos los titulares sin distinguir entre aquéllos que asumen la gestión del ente y los que no intervienen en la misma, solución que parece injusta en cuanto coloca en la misma situación jurídica desfavorable y en el mismo plano a unos y a otros. Se deriva de una situación jurídica (cotitularidad dominical), después de atribuir personalidad jurídica en el ámbito tributario al patrimonio separado (organización) de que se trate³⁸⁶. A juicio de este autor, la solución ofrecida por La ley General Tributaria podría modificarse en un sentido más justo adoptando una de estas dos soluciones: declarar sólo la responsabilidad subsidiaria de los gestores o declarar también la responsabilidad de los demás cotitulares, pero sólo en defecto de aquéllos, es decir, exigiendo la previa declaración de fallido de las personas a quienes estuviera atribuida la gestión del ente³⁸⁷.

Una vez que legislador tributario ha declarado responsables a los comuneros o copartícipes, debe determinar la forma en que éstos van a poder ser llamados al pago por el acreedor. Pues bien, la responsabilidad tributaria que establece la norma va a ser limitada, ya que los copartícipes responderán

³⁸⁵ Para GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, p. 53, “hay que definir la responsabilidad de los socios o partícipes como una responsabilidad por hecho lícito, entendiendo que el presupuesto de la misma es la mera condición de partícipe. Será al supuesto socio o partícipe al que corresponda probar que ha dejado de reunir esta condición, a efectos de eludir la responsabilidad (resolución TEAC 20 marzo 1996)”. Asimismo SÁNCHEZ GALIANA, *op. cit.*, p. 670. *Cfr.* LAMOCA, *op. cit.*, p. 99, para quien el elemento temporal -devengo-, no reviste, en principio, importancia para el órgano público como criterio de imputación a efectos de declarar la responsabilidad procedente.

³⁸⁶ CALVO ORTEGA, *Derecho Tributario... op. cit.*, p. 166. En igual sentido, LOPEZ DÍAZ, A., “La responsabilidad solidaria en el nuevo RGR”, *TF*, núm. 13, 1991, p. 43, defiende limitar la exigencia de responsabilidad, sólo a los socios partícipes respecto a los cuales se pruebe su participación en los hechos de los que tal responsabilidad deriva. Posición que supone configurar la responsabilidad de los socios o partícipes como una responsabilidad por hecho ilícito.

³⁸⁷ Como advierte el autor, fuera del orden tributario, la responsabilidad frente a terceros tiende a localizarse, en estos entes, en el círculo de los encargados de la gestión social. Así, por ejemplo, en el caso previsto, el artículo 120 C.co. Parece, en efecto, una solución más justa que la exigencia de responsabilidad a todos los cotitulares (*Cfr.* “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *HPE*, núm. 10, 1971, p. 149).

“en proporción a sus respectivas participaciones” respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades, es decir, a cada uno sólo se le podrá exigir aquella parte proporcional de la deuda tributaria pendiente que se corresponda con su cuota de participación³⁸⁸.

Por lo que se refiere al alcance de la responsabilidad, ésta debe entenderse limitada, exclusivamente, a las obligaciones tributarias materiales, quedando fuera las obligaciones o deberes formales, respecto a los que no tiene sentido alguno establecer la responsabilidad de los socios, y menos aún en proporción a sus participaciones. No quiere con ello decirse que dichas obligaciones y deberes formales no puedan exigirse a los socios, si la sociedad irregular no los cumple, pues la Hacienda Pública siempre podrá acudir al art. 93.1 y exigir a cualquier comunero los datos, informes, antecedentes y justificantes que constituyan el objeto de la obligación formal incumplida por la entidad y que estén a disposición de dicho socio³⁸⁹. Hemos de decir que en este supuesto que estudiamos la responsabilidad no se extiende a las sanciones, pues este apartado b) del art. 42.1 LGT no contiene ninguna referencia a las mismas³⁹⁰; y confirma también este criterio el art. 182.1 LGT relativo a los responsables de las sanciones.

En definitiva, del análisis del régimen de responsabilidad de los copartícipes de las entidades del art. 35.4 LGT, se concluye que la comunidad societaria tiene la consideración de sujeto pasivo único; los miembros del grupo no son contribuyentes sino responsables. Por lo tanto no hay concurrencia de obligados en un mismo presupuesto (que sería el hecho imponible), como dice el art. 35.7 LGT, sí hay en cambio un contribuyente único, la comunidad, y varios responsables que concurren en un presupuesto de responsabilidad, que es solidaria respecto de la entidad y mancomunada entre los partícipes, por lo que éstos responden respecto de las obligaciones

³⁸⁸ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, [et al.], *op. cit.*, pp. 290-291, hablan en este caso de una “solidaridad impropia”, al no responder cada copartícipe del total de la deuda tributaria correspondiente al ente sin personalidad, sino en proporción a su respectiva participación. O, dicho de otro modo, la responsabilidad solidaria no se da entre los copartícipes, sino entre cada uno con la parte proporcional de la deuda de la entidad.

³⁸⁹ FALCÓN, “Los entes sin personalidad...”, *op. cit.*, p. 465.

³⁹⁰ Como dijimos, sólo si el partícipe es causante o colabora en una infracción cometida por la entidad, su responsabilidad se reconducirá al art. 42.1.a) LGT. De este modo, en lugar de imponerle una sanción propia, al comunero se le hace responsable solidario, es decir, fiador de una obligación de otro.

tributarias de aquélla, pero no por el todo, sino únicamente en proporción a sus respectivas participaciones³⁹¹.

Precisamente, el establecimiento de una responsabilidad directa o de primer grado, y mancomunada entre los socios ha sido uno de los aspectos criticados de este precepto³⁹². Coincidimos con aquellos autores que opinan, por un lado, que si la ley tributaria ha atribuido personalidad jurídica en el ámbito fiscal a estas entidades debería haber sido congruente y exigir primero las obligaciones tributarias a la entidad misma que, como sabemos, constituye un patrimonio separado. Sólo agotado este patrimonio la responsabilidad debería dirigirse a los partícipes o cotitulares³⁹³. Y por otro lado, que si se exige responsabilidad solidaria directamente a los miembros de la entidad debería ser por la totalidad de la deuda tributaria y no “en proporción a sus respectivas participaciones”, ya que ésta es una regla de mancomunidad³⁹⁴. Si optase por la solidaridad, reforzaría la posición de la Administración acreedora, y actuaría en coherencia con la regla general establecida en el Derecho mercantil, que es la mencionada responsabilidad solidaria de segundo grado de los socios.

Por último, en cuanto al procedimiento que ha de observar la Administración para declarar la responsabilidad de los miembros de la comunidad societaria, el art. 41.5 LGT establece: “Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la

³⁹¹ Así lo señalaba también la STSJ C. Valenciana 23-9-96 (JT 1996, 1178).

³⁹² Según GARCÍA NOVOA, *op. cit.*, p. 54, “resulta incongruente con una rigurosa tutela del crédito tributario y puede valorarse como un verdadero contrapunto a la ausencia de la previa declaración de fallido. También lo critica FALCÓN, *op. cit.*, p. 463, para quien este régimen carece de justificación, y debería haberse aprovechado la nueva Ley para acomodarlo a lo previsto en el ordenamiento privado, en el que los acreedores de la sociedad pueden exigir a cualquier socio la integridad de la deuda.

³⁹³ CALVO ORTEGA, “Obligados tributarios”, *op. cit.*, pp. 166 y 173-174. Entiende el autor que probablemente la incorrección del primer punto (responsabilidad solidaria de los miembros) justifica la solución de este segundo aspecto (regla de mancomunidad entre aquéllos), también técnicamente, criticable.

³⁹⁴ Según GARCÍA NOVOA, *op. cit.*..., si el legislador opta por la mancomunidad establecerá una disposición más acorde con lo que es regla general en el Derecho privado -en España, art. 1.138 C.c.- que es la presunción de mancomunidad, inspirada en el principio *favor debitoris*, pero debilitará el crédito tributario.

responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley”.

Atendiendo a estos preceptos es posible distinguir, por un lado, la declaración de responsabilidad (art. 174 LGT) y, por el otro, el procedimiento para exigir la responsabilidad, en nuestro caso solidaria (art. 175 LGT). De conformidad con el primero de los preceptos, la responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago –otorgado al deudor principal (la comunidad)–, la competencia corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, esto es, cuando la declaración de responsabilidad se efectúe con posterioridad al vencimiento de dicho plazo, dicha facultad declarativa corresponderá al órgano de recaudación.

En cualquier caso, de conformidad con lo establecido en el art. 124.1 RGR, el procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado. Tras el preceptivo trámite de audiencia, se dictará y notificará la resolución del procedimiento –el acuerdo de la declaración de responsabilidad– en un plazo máximo de seis meses desde su inicio³⁹⁵.

En el supuesto de que el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria se instruya por el órgano liquidador, lo que no será difícil que ocurra en el supuesto de una comunidad societaria por la previsible dificultad de cobro en sede de la misma, deberán tramitarse de

³⁹⁵ El art. 174.4 LGT, regula el contenido del acto de declaración de responsabilidad y exige su notificación. Como advierte LOZANO SERRANO, C., “El procedimiento de derivación de responsabilidad”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo), t. II, Thomson-Reuters, 2010, p. 709, dicho contenido es sintetizado por la ley en tres aspectos: 1) Como *acto declarativo de responsabilidad*, ha de acotar con precisión su ámbito, esto es, indicar el presupuesto de hecho habilitante de ésta y las liquidaciones a que alcanza; 2) Como *requerimiento de pago*, que no precisa de ningún otro acto ulterior para exigir su importe, ha de señalar el lugar, plazo y forma en que debe satisfacerse la prestación; 3) Como *acto resolutorio* que incide sobre la esfera jurídica del interesado, ha de expresar los medios de impugnación, órgano y plazos de interposición.

forma independiente el procedimiento liquidador o sancionador, y el procedimiento de derivación, habida cuenta de la ausencia de identidad entre los interesados en ambos procedimientos.

La regulación normativa se encuentra en los arts. 124.3 RGR y 196 RGGI (*“Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector”*), precepto este último que en su apartado primero prevé la posibilidad de acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere el artículo 41 LGT. Señala, a su vez, que el inicio se notificará al obligado tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente. Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador. El trámite de audiencia al responsable se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor (ap. 2).

El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación y habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor. El acuerdo de declaración de responsabilidad se notificará al responsable antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal³⁹⁶ (ap. 3).

Será el propio acto derivativo el que señale el período voluntario del responsable, como indica el art. 174.6, con independencia de cuál haya

³⁹⁶ De no efectuarse la notificación en dicho plazo se procederá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.3 RGR: *“Cuando el procedimiento para declarar la responsabilidad se inicie por los órganos competentes para dictar la liquidación y dicha declaración no se haya notificado con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda resultante de la liquidación, el procedimiento para declarar la responsabilidad se dará por concluido sin más trámite, sin perjuicio de que con posterioridad pueda iniciarse un nuevo procedimiento por los órganos de recaudación; a tal efecto, las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento inicial, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en relación con el mismo u otro responsable”*.

señalado la liquidación al obligado principal, y sin que la finalización de éste último permita requerir al responsable, pues lo hace el acto derivativo y, después, si no paga, la providencia de apremio³⁹⁷. En tal caso, el plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el artículo 62.2 de la ley, que comenzará a computar desde la notificación del acto resolutorio. Debe tenerse en cuenta además que si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, perderá la aplicación, en su caso, de la reducción por pronto pago y la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose el recargo del período ejecutivo que proceda según el art. 28 LGT.

En los demás casos, una vez transcurrido el periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva (la de la comunidad) y previa notificación del acuerdo adoptado con el que se inicia el procedimiento, el órgano competente (órgano de recaudación), dictará el acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable [art. 175.1.b) LGT].

4. Infracciones y sanciones tributarias.

4.1. Sujetos infractores.

En el ámbito sancionador tributario, según el artículo 181 LGT, se consideran sujetos infractores no sólo las personas físicas o jurídicas, sino también las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes”; precepto que, a su vez, realiza una enumeración, con carácter ejemplificativo, de los posibles sujetos infractores, entre los que señala “las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros” (ap. e). Ello pone de relieve que la LGT no vincula la condición de sujeto infractor a la existencia de personalidad jurídica, por lo que podrán ser sujetos infractores las comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un

³⁹⁷ Así lo señala LOZANO SERRANO, *op. cit.*, p. 709, pese al tenor literal del art. 175.1.a) LGT que señala: “Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período”.

patrimonio separado susceptible de imposición y que, de acuerdo con la ley propia de cada tributo, tengan la consideración de obligados tributarios.

Así pues, cuando la comunidad societaria realice cualquier acción u omisión tipificada como infracción en la ley, se sancionará a la propia entidad. En este sentido el artículo 179.1 LGT –principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias– establece que las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

En relación con la culpabilidad de la entidad, no existen reglas especiales; simplemente la sanción se condiciona a que la Administración Tributaria justifique que el incumplimiento no se fundamenta en ninguna interpretación razonable de la norma, sino que se aprecia culpabilidad en la conducta de los gestores de la entidad, al menos en el grado de simple negligencia. Téngase en cuenta que tratándose de comunidades de bienes y demás entidades similares del art. 35.4 LGT, son éstas los sujetos infractores y no sus representantes legales aunque deban actuar a través de los mismos; en estos casos la ley ha optado por sancionar directamente a entidad y no a aquéllos. Como advierte PÉREZ ROYO³⁹⁸, en los casos en que la conducta del sujeto que actúa en nombre del “ente” dé lugar a una infracción, ésta debe considerarse como propia del mismo “ente”. De manera que las sanciones pecuniarias se integrarán en la deuda exigible al “ente” en cuanto tal, es decir, con cargo al patrimonio individualizado que constituye su sustrato material.

No existe en la LGT para estas entidades una previsión similar a la establecida para el representante legal del obligado que carece de capacidad de obrar, supuesto en el que sí se excluye la responsabilidad del representado y se considera sujeto infractor al representante. En consecuencia, las actuaciones propias del procedimiento sancionador se desarrollarán con la entidad y es a ella a quien se impondrá, en su caso, la oportuna sanción, sin perjuicio de que en caso de impago de la misma se pueda tramitar la responsabilidad solidaria de los representantes de las entidades y

³⁹⁸ PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 284.

cualesquiera otros que hayan causado o colaborado activamente en la realización de la infracción tributaria (LGT art.42.1.a)³⁹⁹.

Dicho esto, la comunidad societaria que tenga la consideración de obligado tributario de acuerdo con lo dispuesto en las leyes de cada tributo, y se convierta en sujeto infractor cuando incumpla las obligaciones a las que esté sujeta (*vgr.* obligación tributaria principal), no excluye que los miembros de la entidad puedan ser considerados también sujetos infractores, aunque por distintos supuestos.

Para determinar quién es el sujeto infractor habrá que distinguir si el sujeto pasivo de la obligación tributaria cuyo incumplimiento configura el tipo de infracción es la propia comunidad o, por el contrario, los comuneros. Así ocurrirá, por ejemplo, en relación con una de las principales infracciones tributarias, la que consiste en dejar de ingresar en plazo la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 LGT), pues el sujeto infractor podrá ser tanto la comunidad societaria, lo que ocurrirá mayoritariamente en el ámbito de la imposición indirecta –*vgr.* IVA, ITPAJD (modalidad OS)⁴⁰⁰ –, como podrán ser los propios comuneros (*vgr.* IRPF, ITPAJD en su modalidad TPO). La propia norma así lo confirma al incluir en el tipo una de las infracciones propias del régimen de atribución de rentas; nos referimos a la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los miembros derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas (LGT art. 191.1, segundo párrafo). Téngase en cuenta que en el régimen de atribución, las rentas de la entidad se entienden obtenidas directamente por

³⁹⁹ Advierte en este sentido RUIZ DE PALACIOS, *op. cit.*, p. 31, que mas allá de su alusión general como titulares de infracciones tributarias no se personaliza en un miembro cualificado de estos entes la autoría de la infracción administrativa, de esta manera, el principio de personalidad de la pena, aplicado al ámbito administrativo no se aplica, repartiéndose la responsabilidad infractora como un todo entre los integrantes (comuneros, socios, partícipes, etc.) del ente de que se trate.

⁴⁰⁰ En cuanto a las infracciones específicas de las que estas comunidades societarias pueden ser sujetos activos, y al margen de la relativa a la falta de ingreso del tributo en aquellos impuestos en los que la comunidad pueda ser sujeto pasivo, cabe señalar, entre otras: la relativa a dejar de ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta; no presentar o presentar incorrectamente el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta; o incumplir el deber de sigilo que les es exigible y el deber de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta (arts. 204 y 206 LGT).

los socios, comuneros o partícipes, y ellos son los responsables de su correcta declaración-liquidación⁴⁰¹.

Imaginemos una comunidad societaria que obtiene unos ingresos por el alquiler de unos bajos comerciales de un edificio. Si la comunidad no declara el IVA devengado por el alquiler, la propia comunidad será el sujeto infractor de la infracción tipificada en el citado art. 191 LGT; no obstante, si comunica a cada comunero la parte de los ingresos que les corresponde y aquéllos no incluyen en su declaración del impuesto personal sobre la renta la parte que les corresponde por el arrendamiento, serán éstos los sujetos infractores por dejar de ingresar la parte correspondiente de la deuda tributaria.

En resumen, la no atribución o la atribución incorrecta por una comunidad societaria a sus miembros de cantidades de las que debiera resultar la correcta autoliquidación del tributo (bases imponibles, rentas, resultados, bonificaciones o pagos a cuenta...), no se tipifica específicamente como infracción de la entidad determinante de perjuicio económico a la Hacienda Pública, pues en tal caso el legislador opta por sancionar a los comuneros con respecto a las cuotas de sus impuestos personales dejadas de ingresar como consecuencia de lo anterior, siempre que concurra en ellos culpabilidad⁴⁰².

Dado que las sanciones no tienen carácter objetivo, deberá apreciarse la concurrencia de culpabilidad de forma individualizada en cada uno de los sujetos infractores, miembros de la entidad. De acuerdo con lo anterior,

⁴⁰¹ Por ello, cuando la LGT tipifica como infracción el dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, únicamente se refiere a los socios o miembros de estas entidades, pero no establece una infracción determinante de perjuicio económico específica para las entidades en régimen de atribución (a diferencia de entidades obligadas a imputar rentas).

⁴⁰² Como apunta RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La colaboración de terceras personas en las infracciones tributarias: el caso particular de las entidades en régimen de atribución de rentas”, *JT*, Aranzadi, núm. 4, 2003, para que una acción dé lugar a responsabilidad por infracción no es suficiente con que se encuentre tipificada. Por el contrario, es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, cuya prueba corresponde a la Administración tributaria. En cuanto a la posibilidad de sancionar a los miembros de entidades obligadas a imputar rentas, por no ingresar la cuota, el art. 191 sólo hace referencia a los socios o miembros de las entidades en régimen de atribución de rentas y no a aquéllas [*Cfr.* Resoluciones del TEAC de 26-2-97 (JT 1997, 381) y 23-7-97 (JT 1997, 1259)].

podrán ser sancionados incluso aquellos comuneros cuyo comportamiento sea calificado como negligente (p. ej. el del partícipe que traslada un error evidente en la comunicación de la entidad a sus propia declaración, o el del miembro que es representante o gestor de la entidad a su vez). No obstante, será la Administración tributaria la que, atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto y como en cualquier otra infracción, deberá acreditar que el comunero no actuó con la diligencia precisa al cumplimentar sus obligaciones tributarias⁴⁰³. Los criterios para calificación de las infracciones de los comuneros en los que se aprecie la falta de ingreso culpable como consecuencia de la incorrecta atribución de rentas, serán la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados; incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros de la entidad (por ejemplo, ventas ocultas) o la falta de ingreso de retenciones o ingresos a cuenta.

En otro orden de cosas, la comunidad societaria puede ser sancionada por el incumplimiento no sólo de obligaciones tributarias materiales sino también de obligaciones formales⁴⁰⁴, tales como obligaciones contables o registrales (art. 200 LGT), de facturación o documentación (art. 201 LGT), o de presentación de declaraciones informativas (arts. 198 y 199 LGT). En este sentido, no debemos olvidar que existen determinadas obligaciones de información específicas del régimen de atribución de rentas (LIRPF art. 90.1 y 3), por cuyo incumplimiento podrá ser sancionada la entidad cuando sea subsumible en alguno de los tipos de infracción regulados en la LGT. En este sentido, cabe distinguir:

a) La no presentación o presentación incorrecta de la declaración informativa relativa a las rentas a atribuir a los comuneros, residentes o no en territorio español. Aunque esta obligación de información corresponde a la entidad deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de

⁴⁰³ Con relación a las infracciones tributarias cometidas como consecuencia de una incorrecta determinación del beneficio, pueden quedar exonerados de responsabilidad aquellos comuneros que prueben que salvaron su voto o no estuvieron presentes en la reunión en la que se adoptaron de forma colectiva decisiones. *Cfr.* Resolución DGT de 19-9-05 (núm. V1808-05).

⁴⁰⁴ Como es sabido, la comunidad de bienes en su condición de obligado tributario debe tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con transcendencia tributaria. Ello implica que la comunidad es responsable en caso de eventual regularización y sanción por incumplimiento de sus obligaciones tributarias formales. Así lo ha señalado la DGT, si bien en relación con un comunidad de propietarios. *Cfr.* Resolución de la DGT de 9-3-09 (núm. V0467-09).

representante de la comunidad, de acuerdo con lo previsto en el art. 45.3 LGT. En consecuencia, si éste no presenta o presenta incorrectamente la declaración informativa la comunidad será quien tendrá la consideración de sujeto infractor.

Esta conducta puede constituir tres infracciones distintas: 1) La no presentación en plazo de la declaración; 2) La presentación de la declaración de forma incompleta o inexacta; 3) La acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base imponible o en la cuota de declaraciones de terceros.

b) La omisión de la notificación o la notificación incorrecta (omitiendo datos o con datos falsos o inexactos) a los comuneros de la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos. El incumplimiento de esta obligación de notificación es determinante de la infracción consistente en la falta de ingreso por los comuneros de la deuda tributaria derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por la entidad que analizábamos en líneas anteriores. Téngase en cuenta que los miembros de la comunidad confeccionarán sus autoliquidaciones con arreglo a la información suministrada por aquélla. Por tanto, si la notificación no se efectúa, si incluye sólo parte de las rentas obtenidas por la entidad, o incluso si se falsean algunos datos definitivos de la obligación tributaria, el comunero presentará también una autoliquidación falsa o incorrecta.

A diferencia de lo previsto para otras obligaciones de la misma naturaleza, tales como la obligación de comunicar correctamente los datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta y la obligación de entregar el certificado de retenciones e ingresos a cuenta, su incumplimiento no está expresamente tipificado como infracción tributaria ni en la normativa del IRPF ni en la LGT. No obstante, se ha considerado que las conductas relativas tanto a la presentación incorrecta de la declaración informativa, como a la notificación incorrecta por la entidad a sus miembros, pueden ser sancionadas reconduciéndolas a la infracción tributaria consistente en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195 LGT), en aquellos casos en los que la entidad en régimen de atribución de rentas (C.B.) consigne/notifique mayores gastos deducibles por cada fuente de renta, mayores bases de deducciones o importes de retenciones e ingresos a cuenta de los que

realmente son atribuibles a cada uno sus miembros. En el caso de falta de notificación o de notificación incorrecta de las entidades en régimen de atribución de rentas a sus miembros, el sujeto infractor será la propia entidad.

4.2. Responsables y sucesores de sanciones tributarias a la comunidad.

En primer lugar, por lo que se refiere a la responsabilidad de las sanciones impuestas a la comunidad, según el apartado 2 del art. 181 LGT, “el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad”, es decir, que en caso de infracciones cometidas por una comunidad societaria, tendrá la consideración de deudor principal la propia entidad a efectos de que, junto a ella, puedan existir otros obligados tributarios –normalmente miembros o copartícipes- a quienes corresponda el pago de la sanción impuesta a aquélla en concepto de responsables del tributo.

Como es sabido la responsabilidad tributaria no alcanza, como regla general, a las sanciones, si bien existen algunas excepciones (art. 41.4 LGT⁴⁰⁵). Así ocurre, por ejemplo, en los supuestos a los que alude el art. 182.1 LGT: “Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria⁴⁰⁶, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

Los concretos supuestos de responsabilidad solidaria contemplados en dicho precepto de la LGT cuyo alcance puede extenderse a las sanciones son los siguientes: 1) Responsabilidad de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de la infracción tributaria [art. 42.1.a) LGT]; 2) Responsabilidad de los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad

⁴⁰⁵ Art. 41.4 LGT: “La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”.

⁴⁰⁶ Téngase en cuenta que puede no existir deuda tributaria, pero sí una sanción de la que responder junto al sujeto infractor, como ocurre en las sanciones impuestas por incumplimiento de obligaciones formales, en cuyo caso la responsabilidad se limitará al pago de dicha sanción.

o ejercicio de explotaciones o actividades económicas [art. 42.1.c) LGT]⁴⁰⁷;
3) Responsabilidad de quienes obstruyan determinadas actuaciones recaudatorias de la Administración [art. 42.2 LGT].

Probablemente, el primero de los supuestos enunciados será el de mayor aplicación práctica tratándose de comunidades societarias, configurando como responsables solidarios de la deuda tributaria y de la sanción de la comunidad a los comuneros o cualesquiera otros sujetos que sean causantes (por las específicas tareas que tengan encomendadas en el seno de la entidad) o que colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. En cualquiera de los supuestos a los que se refiere el precepto, lo que se exige al responsable como presupuesto habilitante de dicha responsabilidad es que, no siendo sujeto infractor, tenga una participación activa y directa en la comisión de la infracción que se sanciona –sin que quepa extender esta responsabilidad a cualquier persona que pueda haber influido de forma tangencial en la conducta del sujeto infractor– o una omisión del deber de cuidado exigible.

El procedimiento para declarar y exigir el pago de la sanciones a los responsables solidarios será el previsto en el artículo 175 LGT, que ya vimos en el apartado relativo a los responsables tributarios y a cuyas consideraciones nos remitimos ahora. Únicamente, hay que recordar que el requerimiento de pago de la sanción al responsable exigirá un acto previo de declaración de responsabilidad en el que se señale el presupuesto de hecho habilitante (colaboración en la comisión de la infracción o sucesión en la actividad económica u obstrucción a las actuaciones recaudatorias de la Administración tributaria) y las sanciones a las que se extiende dicha responsabilidad. Dicha declaración de responsabilidad habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de imposición de sanción al sujeto infractor.

Pues bien, dado que la derivación de la acción administrativa a los responsables solidarios no requiere la previa declaración de fallido del sujeto infractor (la comunidad), una vez finalizado el periodo voluntario de pago, si no se ha ingresado el importe de la sanción impuesta o no se ha solicitado su

⁴⁰⁷ Si nos encontramos en presencia de supuestos de cese efectivo de una comunidad societaria, de hecho, sin disolución formal, lo procedente es aplicar el régimen del art. 42.1.c) LGT; y no el art. 40 de la misma Ley –*régimen sucesorio de personas jurídicas y entes del art. 35.4*–, cuya aplicación está prevista para supuestos de disolución o extinción de la personalidad jurídica (*cfr.* LAMOCA, *op cit.*, p. 116).

aplazamiento o fraccionamiento, la Administración podrá dirigirse contra los responsables solidarios (comuneros). Por lo tanto, será durante período ejecutivo de pago de la sanción respecto del deudor principal (sujeto infractor), cuando tendrá lugar el desarrollo del procedimiento de derivación de responsabilidad, debiendo concluirse en el plazo de seis meses a contar desde la notificación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad.

Por último, en cuanto a la sucesión de las sanciones impuestas a la comunidad, partiendo del hecho de que las comunidades societarias pueden ser obligados tributarios y, en consecuencia, sujetos infractores, se plantea qué ocurrirá con las sanciones que se impongan a la entidad extinguida. En tal caso, la extinción de la entidad no excluye la posibilidad de sancionar las infracciones que pudieran haber cometido, pues tales sanciones son exigibles a los sucesores, esto es, a los partícipes o cotitulares de dichas entidades. La transmisibilidad de las sanciones se reconoce legalmente en el art. 182.3 LGT: “Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley”.

Se ha de tener en cuenta por tanto que conforme al art. 40.5 LGT, las sanciones que procedan serán exigibles a los sucesores hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del mismo artículo al que ya nos referimos al tratar de los sucesores de las entidades sin personalidad jurídica. Nos remitimos para su estudio a lo dicho en el epígrafe correspondiente.

SEGUNDA PARTE

**LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN LOS
PRINCIPALES IMPUESTOS ESTATALES**

CAPÍTULO III. LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA SOBRE LA RENTA: EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS.

1. Consideraciones previas.

Una vez hemos analizado la configuración jurídica de la comunidad societaria en el Derecho privado, así como la cuestión relativa a la subjetividad tributaria de los entes sin personalidad en la Ley General Tributaria, estamos en condiciones de abordar el tratamiento que la misma recibe en la imposición directa sobre la renta como paradigma de la imposición subjetiva. Es obvio que la comunidad societaria, como forma de explotación económica o unidad productiva, es susceptible de generar unas rentas en el desarrollo de una actividad económica, con carácter independiente de la actuación de los propios comuneros. Pero no sólo es objeto de tributación este hecho imponible (beneficio empresarial obtenido), sino otras operaciones realizadas durante la vida de la entidad (p. ej., transmisión de elementos patrimoniales afectos, operaciones de disolución y liquidación, etc.).

Ante la posibilidad conferida por el art. 35.4 LGT de considerar sujetos pasivos a las comunidades de bienes y, con carácter general, a las entidades sin personalidad jurídica, el legislador tributario no ofrece un tratamiento uniforme para éstas en las leyes de los diversos impuestos; así como en el ámbito de la imposición indirecta las comunidades de bienes son sujetos pasivos de algunos impuestos, en el marco de la imposición directa sobre la renta esta opción es desechada y en su lugar se opta por la aplicación del llamado “régimen de atribución de rentas”, implantado por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁰⁸.

A grandes rasgos, dicho régimen supone que la entidad en sí misma considerada no es sujeto pasivo de impuesto alguno sobre la renta y los

⁴⁰⁸ Señalaban CAZORLA PRIETO, L. M., y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 53: “El fundamento de este proceder puede verse en la desconfianza ante ciertas entidades, las cuales más que conformar verdaderos centros autónomos e independientes de imputación jurídica y económica pueden constituir expedientes para alejar la tributación de ciertas rentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

rendimientos obtenidos por la misma tributan directamente en sede del impuesto personal de los miembros que la componen, quienes deberán integrar dichas rentas en la base imponible de su correspondiente declaración. De esta forma, el beneficio de la comunidad no se grava a través de un impuesto independiente o distinto a los que gravan la renta de cada miembro, sino que las rentas obtenidas por la comunidad se *atribuyen* a los comuneros en la proporción que les corresponda, según su participación en el beneficio de la comunidad, la cual se configura -en términos utilizados por la DGT- como una agrupación de contribuyentes o sujetos pasivos⁴⁰⁹.

En definitiva, se considera que los beneficios son obtenidos directamente por los comuneros a pesar de su obtención en el seno de una organización conjunta no personificada en general, lo que viene a significar que la actuación de la comunidad de bienes como “empresa” con su propia individualidad en el tráfico se desvanece a la hora de la tributación de las rentas. Así se explica, en el caso de las comunidades de bienes, que sean los propios comuneros quienes deban asumir tanto la obligación principal de pagar el impuesto como la obligación de efectuar periódicamente los pagos fraccionados correspondientes. En consecuencia, si los comuneros son personas físicas residentes en territorio español tributarán en el IRPF por la renta que se les atribuya; en cambio, si son personas jurídicas residentes en territorio español tributarán en el IS, mientras que si se trata de miembros no residentes, sean personas físicas o personas jurídicas, tributarán en el IRNR por la renta atribuida.

Aunque el régimen de atribución de rentas no sólo resulta aplicable a las comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad jurídica, sino que extiende su ámbito subjetivo de aplicación a toda entidad en régimen de atribución de rentas extranjera, que se define tras la reforma llevada a cabo por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, como aquella cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las constituidas con arreglo a las normas españolas⁴¹⁰, no vamos a detenernos en este punto por cuanto se trata de

⁴⁰⁹ Cfr. Resoluciones DGT de 4-7-07 (núm. V1481-07), 21-5-01 (núm. 0938-01), 11-05-04 (núm. 1188-04).

⁴¹⁰ El legislador buscaba a través de la nueva regulación el control de las rentas obtenidas en España por entidades constituidas en el extranjero que no entraban en el ámbito subjetivo de aplicación del IRNR. En estos términos lo ha expresado CARMONA FERNÁNDEZ, “INNR/2003”, *Carta Tributaria*, núm. 6, 2003, p. 16. Siguiendo a

entidades constituidas en el extranjero que no forman parte de nuestro estudio. Es más, teniendo en cuenta la heterogénea naturaleza de los restantes entes sometidos al régimen de atribución, intentaremos analizar el mismo desde la perspectiva de su aplicabilidad a las comunidades societarias, incidiendo si acaso en las especialidades que plantean este tipo de entidades y dejando al margen las restantes instituciones que en muchos casos gozan de una normativa fiscal específica en este ámbito. Por este motivo, las referencias que hagamos con carácter general a las entidades en atribución de rentas vendrán determinadas por la remisión a las normas reguladoras del régimen de atribución pero, en cualquier caso, deberán entenderse referidas exclusivamente a las comunidades de bienes con actividad económica.

No podemos dejar de advertir que, si bien analizaremos el régimen vigente en el ejercicio 2015, el panorama legislativo cambiará con efectos desde el 1 de enero de 2016, pues la nueva Ley 27/2014, amplía el ámbito subjetivo del Impuesto de Sociedades introduciendo como contribuyentes del mismo a determinado tipo de sociedades civiles. Tradicionalmente las sociedades civiles, *con y sin personalidad jurídica*, tributaban por el régimen de atribución de rentas establecido en la Ley del IRPF; sin embargo, para ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016⁴¹¹, las *sociedades civiles con objeto mercantil* pasarán a tributar por el Impuesto de Sociedades, lo que podría tener una incidencia directa en el régimen fiscal actual aplicable a las comunidades societarias.

BUSTOS BUIZA, J.A., SÁNCHEZ GALIARDO, E.J., y SEIJO PÉREZ, F., *Comunidad de bienes. Entidades en atribución de rentas, Dossier práctico Francis Lefebvre*, Madrid, 2004, p. 15, entendemos que el concepto de entidad en régimen de atribución es plenamente aplicable a las constituidas en el extranjero, las cuales deben catalogarse como aquellas entidades que carecen de personalidad fiscal en el país en que están constituidas.

⁴¹¹ Dado que las sociedades civiles van a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, la Disposición Transitoria trigésima cuarta de la Ley 27/2014, establece que la letra a) del apartado 1 del artículo 7 (referido a los contribuyentes) tendrá la siguiente redacción: “a) personas jurídicas, excepto las sociedades civiles”. A su vez la Disposición Transitoria trigésima segunda establece normas transitorias en relación a las sociedades civiles sujetas al IS.

2. Antecedentes, evolución normativa y regulación actual.

El régimen de atribución de rentas se introdujo con ocasión de la primera Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978, cuya aprobación se produjo en el marco de la reforma del sistema tributario español iniciada en 1977. En esencia, este sistema que niega la subjetividad pasiva de la comunidad societaria en la imposición directa sobre la renta, se ha mantenido vigente desde su implantación hasta nuestros días, a salvo de las modificaciones normativas que comentaremos llegado el momento. La primera cuestión que puede suscitar el estudio del sistema de atribución de rentas y su evolución normativa es la relativa al origen o procedencia del mismo: ¿Se trata de una novedad en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF o, por el contrario, este régimen se regulaba de alguna forma en la legislación anterior a la reforma fiscal mencionada?

Por lo común, se entiende que el primer antecedente del régimen de atribución de rentas se encuentra en la Ley 44/1978; no obstante, en opinión de algunos autores⁴¹² que califican el régimen de atribución de rentas como un supuesto de *transparencia impropia*⁴¹³, aquél se sitúa en un momento anterior. Ciertamente, en la LIRPF/1978, dentro la sección 2ª del Capítulo III dedicado a los sujetos pasivos, el artículo 12 regulaba el régimen de atribución de rentas junto con el de transparencia fiscal de sociedades bajo la rúbrica “imputación de rendimientos”⁴¹⁴; ahora bien, el régimen de

⁴¹² FALCÓN Y TELLA, *Análisis de la transparencia...*, p. 50 y ss; BADAS CERESO, J., y LAMOCA PÉREZ, C., *Guía de los impuestos sobre la renta y patrimonio*, Lex Nova, Valladolid, 1993, pp. 401-402; LÓPEZ BERENGUER, J., *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Dykinson, Madrid, 1989, p. 133; CARBAJO VASCO, D., “Los regímenes de atribución de rendimientos y de transparencia fiscal en la imposición sobre la renta: orígenes, evolución y problemática”, *RDFHP*, vol. 39, núm. 201, 1989, p. 606 y ss.

⁴¹³ Señala CARO CEBRIÁN, A., “Comentarios en torno a la transparencia fiscal”, *CT*, núm. 29, 1979, p. 75, que la expresión, sin embargo, ya era utilizada anteriormente con este significado. Desde nuestra antigua Contribución sobre la renta, el término “transparencia” era de habitual utilización doctrinal para designar el fenómeno de atribución inmediata de los beneficios de las comunidades de bienes y de las herencias yacentes a los comuneros y partícipes, sin posibilidad legal de constituirlos en reservas (a efectos de la imposición de los miembros de estas entidades), con la excepción, tardíamente reconocida, de la constitución del fondo de previsión para inversiones.

⁴¹⁴ Igualmente, el reglamento que desarrollaba la LIRPF, aprobado por RD 2615/1979, de 2 de noviembre (BOE 14-11-79), en la Sección segunda de su Capítulo III (“Imputación de rendimientos”), dedicaba el artículo 27 a la “Atribución de rendimientos en las

imputación -advierte ZURDO RUIZ-AYÚCAR⁴¹⁵ - no es tan novedoso como da a entender el preámbulo del Proyecto de la Ley de Renta de 1978⁴¹⁶, pues el precepto indicado es una transcripción literal del art. 14.3 del anterior Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IGRPF)⁴¹⁷, dictado en aplicación de la normativa contenida en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964 (en adelante, LRST)⁴¹⁸. En dicho precepto se establecía que *“los ingresos computables correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según la norma aplicable en cada caso y, si ésta no constare a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales”*.

Entiende el autor que el problema en torno al artículo 14.3 del Texto refundido de 1967 fue el escaso eco doctrinal del mismo y la poca coherencia en su articulación en los impuestos a cuenta, siendo la razón fundamental de ello el error de colocación sistemática del precepto entre las normas del *sujeto pasivo* en el Texto Refundido y no entre las normas sobre *base imponible* tal y como se ubicaba su antecedente -el art. 112.7- en la LRST⁴¹⁹. En efecto, esta Ley sometía a tributación por el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas a las sociedades, entidades jurídicas, comunidades, explotaciones, asociaciones y demás

sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica”, transcribiendo textualmente el párrafo primero del artículo 12 de la LIRPF.

⁴¹⁵ ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., “El régimen de transparencia fiscal”, *RDFHP*, vol. XXIX, núm. 142, 1979, p. 734 y ss.

⁴¹⁶ *Proyecto del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas*, “Boletín Oficial de las Cortes”, núm. 46, de 11-1-78, p. 746.

⁴¹⁷ Aprobado por Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre (BOE del 18-3-1968).

⁴¹⁸ Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario (BOE 13 junio 1964, núm. 142, p. 7701-7753).

⁴¹⁹ BALLESTEROS, “La transparencia fiscal”, *REDF*, núm. 26, 1980, p. 298: “Similar trayectoria ha seguido el tratamiento actual del régimen de TF: la Ley 44/1978 regula esta materia dentro del capítulo dedicado al sujeto pasivo. De la misma forma procede el Reglamento, como reflejo de la Ley, aunque excluyendo de este régimen el contenido del párrafo primero del artículo 12 de la Ley, en consonancia con la Ley 61/1978, que es ley posterior”.

empresas denominadas sociedades y entidades jurídicas⁴²⁰; su alcance sobre las explotaciones económicas era, por tanto, absoluto, con la única excepción, naturalmente de la explotación individual⁴²¹. Determinado el ámbito de aplicación, se calculaba la base imponible de todas estas “entidades”, efectuado lo cual, entraba en juego el artículo 112 de la Ley de 1964; este precepto regulaba la determinación de la base imponible como diferencia entre ingresos computables y gastos fiscalmente admisibles, en relación con las personas físicas. El apartado 7 ordenaba, a estos efectos, “computar” los ingresos correspondientes a sociedades civiles, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad. Estas entidades se sometían, por tanto, al Impuesto sobre Sociedades para determinar su base, pero llegado este momento el rendimiento no debía quedar gravado por aquel impuesto, como se sostenía por los comentaristas, sino que debía “atribuirse” a los socios y partícipes, en la proporción correspondiente, como ordenaba la Ley. A juicio de FALCON Y TELLA⁴²², existía, por tanto, aunque no se aplicó, un sistema de transparencia similar a la transparencia de la Ley del IRPF de 1978⁴²³, con la única diferencia de que para determinar la renta imputable se acudía a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Así se explica que algunos autores considerasen el art. 14.3 del

⁴²⁰ En concreto, el art. 69 LRST establecía: “*Están sujetas a contribuir por este impuesto las sociedades, entidades jurídicas, comunidades, explotaciones, asociaciones y demás empresas, denominadas de ahora en adelante en esta Ley sociedades y entidades Jurídicas, comprendidas en los números 1 al 7 de la disposición primera de la Tarifa tercera del Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, de la Contribución sobre las Utilidades de la riqueza mobiliaria, y en las normas complementarias vigentes, que sean residentes en España, cualquiera que sea el lugar donde desarrollen su actividad, y las residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional por medio de establecimiento permanente u obtengan rentas en dicho territorio*”.

⁴²¹ ZURDO RUIZ-AYÚCAR., *op. cit.*, p. 738.

⁴²² FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, p. 87.

⁴²³ *Op. cit.*, Continúa el autor: “Al sistematizar el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo se establecieron en el artículo 16 tres categorías de ingresos computables (correspondientes a impuestos a cuenta) con dos únicas excepciones, plusvalías e ingresos foráneos. El artículo 112.7 de la Ley de Reforma Tributaria quedó descolgado en el artículo 14.3 del TR, separado de su sentido inicial que ordenaba computar estos rendimientos en la base, y asimilado, dentro de las normas dedicadas a los sujetos pasivos, a la «imputación de ingresos computables» que tenía lugar en el seno de la sociedad conyugal. Este error de colocación sistemática se reproduce en el actual artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como ya hemos puesto de relieve, aunque esta vez sin las mismas consecuencias interpretativas, debido a que queda claramente establecida la no sujeción de las entidades sin personalidad al Impuesto sobre Sociedades”.

TR del IGRPF como un antecedente claro del art. 12 de la LIRPF de 1978⁴²⁴, a pesar de que las entidades a que se refiere este precepto quedaban excluidas del régimen de transparencia fiscal.

Volviendo al esquema de la LIRPF/1978, lo cierto es que para cierto sector doctrinal era criticable que la ley regulara bajo el mismo régimen de imputación de rendimientos los supuestos de *transparencia fiscal* propiamente dicha y los supuestos de *atribución de rentas* (transparencia impropia), teniendo en cuenta la distinta naturaleza y finalidad que perseguían ambas instituciones⁴²⁵. Así por ejemplo, CARBAJO VASCO⁴²⁶ incide en la distinción terminológica entre atribución e imputación de rendimientos⁴²⁷, señalando que así como *atribuir* es asignar una cosa que se sabe corresponde a alguien, criterio muy ligado al concepto de co-propiedad, propio de los entes a los que se refiere el art. 33 LGT (actual art. 35.4); *imputar*, en cambio, supone asignar la renta a alguien tras calcularla y determinarla en otro ente⁴²⁸.

En cualquier caso, es preciso admitir que las diferencias entre ambos regímenes eran notables, tal y como ha manifestado una autorizada doctrina. El fundamento jurídico del régimen de atribución es claro: trata de resolver el problema de subjetividad tributaria; determinar quién es el perceptor de unos rendimientos obtenidos de cara al exterior a través de unos entes cuya

⁴²⁴ Por todos, *cf.* BALLESTEROS, *op. cit.*, p. 299.

⁴²⁵ En relación con los regímenes de atribución de rentas y de transparencia fiscal señalan MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte especial*, 16ª ed., Marcial Pons, 2000, p. 64, que ambos constituyen una especial modalidad del elemento subjetivo del hecho imponible del impuesto que responde a finalidades distintas y se sujetan a un régimen jurídico igualmente diferenciado.

⁴²⁶ CARBAJO VASCO, *op. cit.*, pp. 608-609.

⁴²⁷ Esta diferenciación había sido puesta de manifiesto con anterioridad por ABELLA POBLET, E., *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1980, p. 150, al señalar que el legislador “trata de establecer una diferencia entre el significado de la palabra “atribuir” (como asignación de una cosa que se sabe corresponde a alguien) y el del término “imputar” (como asignación de una cosa a alguien a pesar de que se sabe no le corresponde)...y ello con independencia de que la Real Academia de la Lengua no establezca tal distinción”.

⁴²⁸ *Ibidem*, en relación con los entes a los que se refería el art. 12.1 LIRPF (art. 86 LIRPF actual) señala el autor: “al carecer de personalidad jurídica (*vid. infra*), no puede existir un rendimiento atribuible al ente que luego se impute a los partícipes o socios en el IRPF, pues el sujeto pasivo en este impuesto es la persona física”.

filiación jurídica no es clara y aparece enturbiada por la difusa presencia que tiene su propia personalidad jurídica en relación con la de los miembros que forman parte de tales entes⁴²⁹. Sin embargo, en el régimen de transparencia se trata de operar una expresa exclusión del ámbito de la tributación del IS de unos potenciales sujetos pasivos, con el fin de evitar la interposición de una sociedad para lograr una tributación menor. El régimen de transparencia fiscal se basa, sustancialmente en el *levantamiento del velo* de las sociedades transparentes, de forma que aparecen en un primer plano los socios que forman parte de aquéllas y son precisamente esos socios los que van a pechar con las cargas fiscales aplicables a los beneficios obtenidos por la sociedad⁴³⁰.

En coherencia con lo anterior, resulta diferente también el funcionamiento de ambos regímenes; en este sentido, el de transparencia fiscal se caracteriza por gravar primero a la sociedad transparente y posteriormente imputar rentas de la sociedad a los socios, que se deducirán en su impuesto personal la cuota del Impuesto sobre Sociedades pagada por la sociedad. Ello conlleva una mutación en la naturaleza jurídica de los rendimientos, pues los mismos, antes de su inclusión en la base imponible de cada socio, han sido sometidos a una normativa ajena a la imposición de las personas físicas. Por contraste con este sistema, en el régimen de atribución de rentas, el ente no se somete en ningún momento a gravamen sino que serán directamente sus miembros los tributarán por las rentas obtenidas por la entidad en el impuesto que, atendida su personalidad, les corresponda. En tal caso las rentas se entienden percibidas directamente por los comuneros; lo que supone que la comunidad “filtra” la renta, pero que la renta pase por

⁴²⁹ Cfr. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO [et al.], *op. cit.*...

⁴³⁰ *Ibidem*, p. 125. Como señala SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 148: “A partir de la década de los años cincuenta, una parte de la doctrina civilista expone una serie de teorías que tratan de resaltar el carácter relativo e incluso instrumental de la personalidad jurídica. Serick denuncia los abusos que pueden cometerse bajo el manto de la personalidad jurídica y Ascarelli relativiza el concepto persona jurídica, indicando que no es más que etiqueta de un régimen jurídico particular. Todas estas elaboraciones van a influir en el legislador, que decidiéndose a penetrar en el fondo de la sociedad, llamará a tributar, en determinados casos, directamente a los socios. Son los supuestos de transparencia fiscal. En tal caso, no todos los entes dotados de personalidad jurídica serán sujetos pasivos del impuesto. ¿Atropella el legislador fiscal la unidad del ordenamiento jurídico? En absoluto, porque no afirma que entes con personalidad jurídica no la tienen en el ámbito tributario; lo único que se dice es que el objeto imponible se atribuye directamente a los socios”.

la comunidad no altera para nada su naturaleza ni la fuente de que la misma procede, como, por el contrario, sí ocurre con la transparencia fiscal. Asimismo, suele apuntarse como elemento diferenciador el criterio relativo a la personalidad jurídica, de tal modo que el régimen de transparencia sólo tendría aplicación cuando entre la renta y las personas físicas destinatarias de la misma se interponía una persona jurídica, quedando el régimen de atribución reservado a entes sin personalidad jurídica; sin embargo, tal argumento quedó desvirtuado desde el momento en que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, incardinó las sociedades civiles con personalidad jurídica en el régimen inicialmente previsto para los entes que carecen de este atributo⁴³¹.

En la actualidad el régimen de transparencia fiscal interna ha desaparecido⁴³² y, por tanto, carece de sentido detenernos más en la tradicional contraposición desde la que se han enfocado la atribución de rentas y la transparencia fiscal; máxime cuando es comúnmente admitido que el ámbito de proyección de uno y otro régimen es distinto. En cualquier caso, a partir del examen conjunto de las leyes reguladoras del IRPF y del IS en el marco de la reforma tributaria de 1978, sí que es posible advertir una

⁴³¹ Para BARBERENA BELZUNCE, I., “Comentario al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la ley del Impuesto sobre el Patrimonio: Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, 1995, p. 192, con ello, además, se venía a dar un diferente e injustificado trato a las sociedades civiles dotadas de personalidad jurídica en comparación con otras sociedades que en muchos casos también son civiles, como las de cartera, las de mera tenencia de bienes, o las de profesionales, para las que la Ley establecía la aplicación del régimen de transparencia fiscal.

⁴³² Como recuerdan CAZORLA PRIETO, L.M., y PEÑA ALONSO, J. L., *La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre y Real Decreto 27/2003, de 10 de enero*, Aranzadi, 2003, pp. 153-154: “una de las modificaciones más significativas de la Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es, sin duda, la supresión del sistema de transparencia fiscal, que básicamente consistía, en palabras de la Comisión para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, “en desconocer, a efectos fiscales, la existencia de la sociedad, la cual operaría como un simple velo transparente, gravándose en última instancia a los socios, que quedarían configurados como auténticos titulares de la totalidad de sus rentas”. En definitiva, con este régimen se pretendía combatir la interposición de sociedades para evitar “el uso de las facilidades tributarias que otorgan las sociedades para eludir la mayor carga del IRPF”. En el Informe de la citada Comisión se reconoce que el régimen que venía aplicándose a estas sociedades no respondía a un modelo habitualmente seguido por otros países de la Unión Europea y, dada su complejidad, generaba múltiples conflictos entre la Administración y los contribuyentes”.

separación a nivel normativo entre el régimen de “atribución de rentas” y el de “transparencia” de sociedades. Muestra de dicha disociación constituye la omisión de los supuestos de transparencia impropia en el art. 19 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, aprobada con posterioridad a la ley de Renta; dicho precepto se ocupa del régimen de transparencia fiscal y no alude en nada al contenido del párrafo primero del art. 12 LIRPF que se refiere a las entidades sin personalidad, lo cual es acorde con la definición de sujeto pasivo del IS contenida en el art. 4.1 de su ley reguladora en aquel momento (“*todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”)⁴³³.

Con arreglo a esta redacción, el art. 4 LIS/1978, se separa radicalmente de los precedentes legislativos; figuras tradicionalmente sujetas abandonan el campo del Impuesto sobre Sociedades (comunidades de bienes que exploten negocios gravados por Licencia Fiscal) y otras nuevas ingresan en él, lo cual es consecuencia inevitable de configurar el sujeto pasivo en función del dato formal de la personalidad jurídica⁴³⁴. Conforme a esta definición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, es manifiesta a partir de este momento la imposibilidad de concebir a la comunidad de bienes, cualquiera que sea su naturaleza (ordinaria o societaria), como sujeto pasivo del mismo. Como señala ZURDO RUÍZ-AYÚCAR⁴³⁵, se termina con un largo período, en el que se incluirán “personificaciones a efectos fiscales” como sujetos pasivos del impuesto, por añadidura a las sociedades ordinarias de indudable personalidad jurídica, todas las dudas y vacilaciones sobre figuras intermedias deben desaparecer, habida cuenta de que allí donde no exista “personalidad jurídica” como expresión de un sujeto de derechos y obligaciones, no habrá sujeto pasivo del impuesto.

⁴³³ BALLESTEROS, *op. cit.*, p. 298: Sin embargo, si bien el texto del proyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades, en su art. 4º, consideraba sujetos de este impuesto a “...las entidades de carácter público o privado, tengan o no personalidad jurídica...”, el texto definitivo de la Ley, en su art. 4º, 1, define a los sujetos pasivos de este Impuesto como “...todos aquellos...”. Y obrando en consecuencia con esta definición, omite en su artículo 19 que regula el régimen de transparencia fiscal, el contenido completo del párrafo 1 del art. 12 de la LIRPF, que se refiere a las entidades sin personalidad jurídica.

⁴³⁴ SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 151.

⁴³⁵ ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, *op. cit.*, p. 746.

Esta solución que deriva de la adopción del criterio de la personalidad como determinante para la sujeción al IRPF o al IS por parte del sujeto perceptor de la renta, deja fuera del ámbito de aplicación de ambos impuestos a las comunidades de bienes. Se ha dicho que la razón de ser de esta opción estuvo en el deseo del legislador fiscal de evitar la utilización de estas entidades para diferir la tributación de determinadas rentas en sede de las propias personas físicas que obtenían dichas rentas a través de entidades que no impedían la disponibilidad inmediata de esas rentas por quienes eran los verdaderos titulares de las mismas⁴³⁶. En cualquier caso, esta opción legislativa fue objeto de valoraciones muy distintas por parte de la doctrina.

Para un grupo de autores, la delimitación del sujeto pasivo en función de la personalidad jurídica resultaba acertada, en cuanto que las normas tributarias no deben personalizar entidades a las que el Derecho privado les niega personalidad jurídica. En esta línea, ILLESCAS ORTIZ⁴³⁷ considera que la imputación, entendida como ficción en virtud de la cual se estima inexistente la comunidad de bienes o la entidad carente de personalidad jurídica, atribuyéndose en consecuencia a los comuneros los bienes objeto de la comunidad, así como las rentas por ellos producidas, resulta desde el punto de vista técnico irreprochable e indudablemente, traza de modo coherente con el Derecho privado la vía de imposición de los “entes económicos” carentes de personalidad jurídica. En este sentido, la reforma fiscal de 1978 deshace el entuerto cometido por el artículo 33 de la LGT; el legislador tributario, en efecto, no debe personalizar comunidades a las que el derecho privado le niega la personalidad. Según PEÑA GARBÍN⁴³⁸, de esta forma se evita la doble imposición que supondría su previa tributación por el IS y se descarga a un considerable número de entidades de las numerosas obligaciones formales exigidas por este impuesto. En el mismo sentido se pronuncian BALLESTEROS⁴³⁹, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ⁴⁴⁰,

⁴³⁶ DELGADO PACHECO, A., “Entidades en régimen de atribución de rentas”, en AA.VV., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF, Madrid, 2005, p. 1194.

⁴³⁷ ILLESCAS ORTIZ, R., “Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal”, *REDF*, núm. 21, 1979, p. 39 y ss.

⁴³⁸ PEÑA GARBÍN, J. M^a, “La reforma del régimen de atribución de rentas. Comunidades de bienes y sociedades civiles”, *Gaceta Fiscal*, núm. 83, 1990, p. 185.

⁴³⁹ BALLESTEROS, *op. cit.*, p. 302.

⁴⁴⁰ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., “Comentarios a la Reforma Fiscal”, *RCDI*, núm. 533, 1979, pp. 819-820.

y SANZ GADEA⁴⁴¹, para quien la construcción del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades sobre el núcleo de la personalidad jurídica es coherente, habida cuenta de que la persona jurídica es una realidad legal innegable, capaz de entablar relaciones jurídicas y obtener rentas.

Por el contrario, ALBIÑANA⁴⁴² califica de “quiebro” el cambio que representa la LIS respecto de la legalidad anterior y lamenta el retroceso que supone la delimitación de los contribuyentes por el IS en base al criterio de la personalidad jurídica. De forma similar se manifiesta FALCÓN Y TELLA⁴⁴³, argumentando que la propia dinámica normativa se ha encargado de demostrar la necesidad de que, en la imposición sobre la renta, se consideren sujetos pasivos algunas entidades sin personalidad, al menos en ciertos casos⁴⁴⁴. Para este autor, resulta claro que el legislador, pese al

⁴⁴¹ SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 149.

⁴⁴² Según ALBIÑANA, “Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades”, *REDF*, núm. 27-28, 1980, p. 378 y ss: “En efecto, cuando la capacidad económica -o contributiva- informa la construcción legal de los impuestos, cuando la crisis o el abuso de la personalidad jurídica está presente en el campo jurídico-privado, nuestro legislador tributario regresa a la «personalidad jurídica» como fundamento del impuesto autónomo sobre las sociedades, sin tener en cuenta, por otra parte, que tales unidades económicas (sin personalidad jurídica) necesitan de las disposiciones del IS para determinar la renta que ha de ser imputada a los comuneros (en las comunidades de bienes societarias). Es evidente, y así lo entiendo, que el beneficio a distribuir por una comunidad societaria (titular de una explotación económica) no puede calcularse del mismo modo que una comunidad «no-societaria» (titular de rentas de posesión de bienes), ni tampoco, con las mismas reglas que se aplican para la determinación del beneficio, excedente o rendimiento de una empresa individual.

⁴⁴³ FALCÓN Y TELLA, “La imposición sobre la renta...”, *op. cit.*, p. 77-78.

⁴⁴⁴ Téngase en cuenta que la ausencia de personalidad jurídica no fue determinante a la hora de declarar la sujeción de las comunidades de bienes al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y otras entidades jurídicas. En este sentido, el art. 9º, párr. 1º, ap. f) del TRIS de 23 de diciembre de 1967, declara la sujeción de las comunidades de bienes que exploten algún negocio gravado por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. Al hilo de este precepto, el profesor TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Los sujetos pasivos en el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas”, *HPE*, núm. 18, 1972, p. 76, considera que “Sólo cuando la comunidad de bienes está dotada de una cierta organización para perseguir un fin es cuando es sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades. Naturalmente este grado de organización no puede ser tal que el ordenamiento jurídico le otorgue la personalidad jurídica, pues entonces se escapa de este apartado que estudiamos. Esta postura se encuentra apoyada por la legislación y la jurisprudencia. Aquélla, como hemos visto, sujeta las comunidades en cuanto exploten un negocio gravado en la Licencia Fiscal de Impuesto Industrial y éste grava el mero ejercicio de cualquier actividad gravada en las Tarifas (artículo 4º,1 del texto Refundido del Impuesto). Luego el legislador, como corresponde a un impuesto real o de producto, atiende a la actividad y no a la titularidad. Es decir que lo que interesa es que exista

prurito dogmático de querer evitar la consideración como sujeto pasivo de las entidades sin personalidad, ha terminado por hacer uso, también en la imposición sobre la renta, de la posibilidad contenida actualmente en el art. 35.4 LGT. Por su parte, GIMÉNEZ-REYNA, ZURDO RUÍZ-AYÚCAR y DURÁN-SINDREU ⁴⁴⁵, tampoco consideran acertada esta decisión legislativa.

En cuanto a la evolución posterior del régimen de atribución de rentas desde su implantación en 1978 hasta el momento actual, se aprecia que éste ha sido objeto de diversas modificaciones a través de las sucesivas leyes reguladoras del IRPF. Sabemos ya que, en su redacción original, la LIRPF 44/1978, configuró la atribución de rentas como un supuesto de imputación de rendimientos, aunque según la dición literal del art. 12.1, las rentas “se atribuirán” a los socios, herederos, comuneros y partícipes. Tras la reforma parcial de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, que no introdujo ninguna modificación en la regulación del régimen de atribución de rentas, habrá que esperar a la LIRPF 18/1991, de 6 de junio, que sustituyó a la originaria de 1978, para encontrar alguna novedad significativa en esta materia. Así por ejemplo, en cuanto a la sistemática de impuesto, el régimen de atribución de rentas se regula en el título correspondiente al hecho imponible (art. 10), separadamente del régimen de imputación o transparencia fiscal (arts. 52 a 55), el cual se recoge dentro de las normas generales sobre determinación de la renta, configurándose como un tipo especial de renta distinto del resto de componentes que integran la base imponible del Impuesto. Asimismo, la previsión reglamentaria según la cual “las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan” (art. 27 RIRPF) se eleva a rango legal⁴⁴⁶ y, por otro lado, se extiende el régimen de

comunidad (cotitularidad) en la actividad gravada por el Impuesto Industrial, y no comunidad en los bienes que dé lugar a la copropiedad”.

⁴⁴⁵ GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota”, *CT*, núm. 33, 1980, pp. 215-217; ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, *op. cit.*, p. 755; y DURÁN-SINDREU, *op. cit.*, p. 215.

⁴⁴⁶ FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, explica esta modificación normativa en base a que el artículo 17.2.a) de la Ley 44/1978, en su primitiva redacción, consideraba rendimientos del capital mobiliario a las participaciones en los beneficios de las asociaciones “y comunidades de bienes”, lo cual resultaba difícil de compaginar con el artículo 27 del RIRPF y el artículo 359 RIS, según los cuales las rentas atribuidas a los socios tendrán la naturaleza “derivada de la actividad o fuente de donde procedan”. Dada la diferencia de rango de los preceptos citados, un sector de la doctrina entendía que las rentas

atribución de rentas a todas las sociedades civiles “tengan o no personalidad jurídica” (con la excepción de las sociedades agrarias de transformación), poniendo fin a la polémica mantenida durante años en torno a la forma de tributación de las sociedades civiles⁴⁴⁷.

La nueva regulación que introdujo posteriormente la LIRPF 40/1998, de 9 diciembre, se caracterizó por la continuidad con el régimen anterior pues se mantuvo prácticamente intacta la redacción del artículo 10 de la derogada Ley 18/1991. Únicamente se incorporó al final del apartado 2 del precepto, relativo a la naturaleza de las rentas, un peculiar inciso que todavía hoy suscita dudas que comentaremos en el epígrafe correspondiente al tratar el precepto que actualmente recoge esta previsión. Sin ánimo de analizar el régimen jurídico aplicable a las comunidades de bienes bajo la vigencia de las Leyes reguladoras del IRPF de 1991 y 1998, únicamente cabe señalar que los principales interrogantes se planteaban en relación con aspectos tales como la determinación de las concretas rentas objeto de atribución; la forma de calcular las rentas atribuibles o la naturaleza de las mismas. Muchas de estas cuestiones están resueltas en la actualidad, razón por la cual únicamente señalaremos los problemas que pueden surgir con la aplicación de la actual normativa reguladora del régimen de atribución de rentas.

Es preciso destacar, no obstante, que la transformación del clásico régimen de atribución de rentas en un *régimen especial* se produjo mediante la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes⁴⁴⁸, aprovechando el vacío producido por la supresión del régimen de transparencia fiscal. La nueva regulación, producto quizás de la preocupación del legislador por la regulación de estas entidades y sus

atribuidas a los comuneros debían considerarse en todo caso como rendimientos del capital, lo que se resolvió en la reforma de 1985 eliminando en el artículo 17.2.a) la referencia a las comunidades de bienes y elevando a rango legal las normas reglamentarias mencionadas”.

⁴⁴⁷ Conviene recordar la amplia polémica que suscitó la interpretación del art. 12.1 LIRPF en relación con el art. 4 LIS; en concreto, si todas las sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica, debían quedar sometidas al régimen de atribución de rentas y, por lo tanto, excluidas del Impuesto sobre Sociedades, o por el contrario, las que tuviesen personalidad jurídica quedarían sujetas a este último. En este sentido, *vid.* ARIAS VELASCO, *op. cit.*, pp. 54-58.

⁴⁴⁸ BOE de 19 de diciembre de 2002. Entrada en vigor el 1 de enero de 2003.

obligaciones de información, supone una importante reforma para las entidades en régimen de atribución de rentas, que se concreta en una sección específica tanto en la Ley del IRPF como en la Ley del IRNR, en la que se especifica quiénes son los entes sujetos y las obligaciones de los mismos, así como las reglas de calificación y cálculo de las rentas que obtengan. Es posible afirmar que los principales cambios se producen en la forma de calcular las rentas a atribuir pues, frente a la regla general de aplicación de las normas del IRPF, se atiende a la naturaleza de los miembros de las entidades en régimen de atribución.

Posteriormente, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que sucede al Texto Refundido de la Ley del IRPF⁴⁴⁹, aplicable a partir del ejercicio de 2007, continúa con el régimen establecido por la reforma de 2002, si bien es cierto que traslada alguna de las normas contenidas inicialmente en el art. 10 del TRLIRPF/2004 (sobre la operativa de atribución o la naturaleza de las rentas atribuidas) a la regulación del régimen especial contenido en la sección 2º del Título X de la LIRPF/2006 (arts. 86 a 90); preceptos en los que se desarrolla detalladamente el régimen de cuantificación de las rentas atribuibles, de los pagos a cuenta (sobre todo en supuestos de concurrencia de elementos extranjeros), así como las obligaciones de información.

La última modificación legislativa que incide en el régimen de atribución de rentas, viene dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre⁴⁵⁰, por la que se modifican la LIRPF/2006 y el TRLIRNR/2004, cuyo apartado 1.6 confiere una nueva redacción al apartado 3 del artículo 8 LIRPF, con efectos a partir del 1 de enero de 2016⁴⁵¹. Con ello se produce un cambio normativo importante porque, como apuntábamos antes, las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁴⁹ El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, subsumió los preceptos de la Ley del IRPF en la nueva redacción que habían recibido por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes.

⁴⁵⁰ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (B.O.E. de 28 noviembre).

⁴⁵¹ Así lo establece la Disposición final 6.b).

Al margen del bloque normativo que constituye la sección 2ª del Título X de la Ley del Impuesto, es posible encontrar otras normas relativas al régimen de atribución de rentas a lo largo del articulado de la LIRPF/2006. Así por ejemplo, el art. 99.2 establece la obligación de practicar retención e ingreso a cuenta por parte de las entidades en régimen de atribución de rentas que abonen rentas sujetas al impuesto; y el último inciso del apartado 7 del art. 99, señala que los pagos fraccionados correspondientes a las entidades que ejerzan actividades económicas, deberán efectuarse por cada uno de los miembros y no por la entidad.

Igualmente, el Reglamento de IRPF/2007, aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo, contiene preceptos relativos a las entidades en régimen de atribución de rentas; como muestra de ello, los arts. 31 y 39 regulan, respectivamente, la aplicación de los métodos de estimación directa simplificada y estimación objetiva a estas entidades cuando desarrollan una actividad económica; y el art. 68.8 relativo a las obligaciones formales, contables y registrales, señala que las entidades en régimen de atribución que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. El régimen especial de la sección 2ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

3.1. Ámbito subjetivo: Las comunidades de bienes como entidades sometidas al régimen de atribución de rentas.

El Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, bajo la rúbrica “Regímenes especiales”, dedica la Sección 2ª, artículos 86 a 90, al régimen de atribución de rentas, aplicable a las comunidades de bienes. La remisión a la regulación del citado régimen especial se contiene en el art. 8.3 LIRPF, que señala según su redacción aún vigente: *“No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, 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 2ª del título X de esta Ley”⁴⁵².

Según la redacción que entrará en vigor el 1 de enero de 2016: “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”.

El último inciso de este precepto se reitera en el artículo 86 de la LIRPF con el que se inicia la regulación de la Sección 2ª del Título X de la Ley, y a continuación, el artículo 87, completa el alcance subjetivo del régimen indicando que, no sólo tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquéllas a las que se refiere el artículo 8.3 anterior, sino también “las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas”. Los dos apartados restantes del artículo 87 efectúan un par de precisiones que ya hemos apuntado: por un lado, que las sociedades agrarias de transformación se excluyen de régimen de atribución de rentas y tributan por el IS (ap. 2) y, por otro lado, que las entidades en atribución no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades (ap. 3).

Delimitado así el ámbito subjetivo de aplicación del sistema de atribución de rentas y con carácter previo al estudio del concreto régimen tributario aplicable a las comunidades de bienes debemos realizar un par de consideraciones:

⁴⁵² El precepto enunciado debe ponerse en relación con el art. 6 LIS/2014, en tanto que efectúa una remisión a la regulación general del régimen de atribución, si bien, añade un matiz al contenido del art. 8.3 LIRPF, como es el relativo a que también serán objeto de atribución “las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado”. Por su parte, el artículo 7 TRLIRNR, introduce la especialidad propia de la materia que regula al establecer que las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución se atribuirán teniendo en cuenta lo establecido en el capítulo V de esta ley (denominado “Entidades en régimen de atribución de rentas”).

Primera.- A diferencia de las leyes reguladoras de otros impuestos, la LIRPF no distingue entre comunidades societarias y comunidades típicas (situaciones de mera cotitularidad) al concretar el alcance subjetivo del régimen de atribución; utiliza simplemente la expresión “comunidades de bienes”. En concreto, el art. 8.3 de la Ley se remite a la noción de entidades sin personalidad jurídica contenida en el art. 35.4 LGT, pero justamente en sentido contrario a la posibilidad prevista en dicho precepto al indicar que no tendrán la consideración de sujetos pasivos las entidades que en él se mencionan. De igual modo, el art. 6 LIS se refiere a las entidades sin personalidad contempladas en el artículo 35.4 LGT, no para darles el tratamiento de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sino precisamente lo contrario, es decir, para negar a estas entidades cualquier subjetividad tributaria en este ámbito y para exigir la tributación inmediata de las rentas obtenidas por estas entidades en sede del IRPF, o del impuesto personal, de sus socios o partícipes⁴⁵³.

A partir de esta remisión al ámbito subjetivo del art. 35.4 LGT, parece lógico que las mismas consideraciones que nos llevaron a excluir el estricto condominio del concepto de comunidad de bienes que el legislador toma en consideración, sean las que prediquemos en este momento de las comunidades de bienes a que se refiere la Ley reguladora del IRPF. Quiérese decir con esto que el art. 35.4 LGT, o más bien, el contenido que se atribuya al mismo, será el que determine en buena parte el ámbito subjetivo de aplicación del régimen de atribución de rentas. De esta opinión parece que participa DELGADO PACHECO, cuando señala que razones incluso prácticas, aconsejan cuestionar que cualquier situación de mera copropiedad de un bien o cotitularidad de un derecho dé lugar al nacimiento de una entidad en el sentido del artículo 35.4 LGT, pues “si la mera copropiedad hace surgir una entidad de este tipo, serán incontables las cuentas de titularidad conjunta o las cuentas de valores a nombre de varios titulares que supondrían no ya un reparto entre los condueños de las rentas obtenidas sino

⁴⁵³ En este sentido, DELGADO PACHECO, *op. cit.*, p. 1195: “En el ámbito de los impuestos personales sobre la renta, la paradoja reside en que el legislador, desde 1978, ha utilizado la noción de entidades sin personalidad, no para atribuir a estas entidades la condición de sujetos pasivos de ningún tributo sino para negarles expresamente esa condición, atribuyendo de inmediato a las personas físicas o jurídicas correspondientes las rentas obtenidas a través de estas entidades (...) El legislador cambió el sentido de la remisión al ámbito subjetivo del artículo 33, hoy 35.4, de la LGT”.

el nacimiento de superfluas obligaciones de información o comunicaciones entre esos condueños y la entidad teóricamente surgida. De ahí que defienda el autor que las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT han de desarrollar una actividad bien propiamente económica o de mera gestión o explotación patrimonial, pero más allá de la pura cotitularidad y percepción de rendimientos de ese capital”⁴⁵⁴.

Por el contrario, GARCÍA NOVOA⁴⁵⁵ declara que “aunque en un principio pudiera parecer que sólo estarían en atribución de rentas las comunidades de bienes que fuesen auténticas unidades económicas, dotadas de una cierta organización, no hay en la ley ningún indicio para defender eso. Por tanto, el régimen de atribución se aplicará a las comunidades voluntarias⁴⁵⁶, y especialmente, a las comunidades de explotación o comunidades societarias, que tienen características próximas a las sociedades puesto que con ellas se pretende la obtención de un lucro a través de la realización de determinadas actividades empresariales y de la puesta en común de bienes, pudiendo incluso llegar a tener personalidad, pero como sociedades civiles (...). Pero también se aplicará el régimen de atribución cuando la comunidad responda a una mera situación de copropiedad – titularidad de un bien por varias personas, físicas o jurídicas- sin que medie ninguna organización destinada a la obtención de un lucro partible, esto es, las conocidas como «comunidades de posesión», tanto de origen romano como germánico”. En mi opinión, puede ser discutible la aplicación de este régimen a las comunidades societarias que desarrollan una actividad propiamente económica, si pensamos que mediante el régimen de atribución las rentas se reparten entre los partícipes sin tener en cuenta la subjetividad de la entidad, que como venimos defendiendo es una auténtica sociedad, si bien carece de personalidad jurídica.

⁴⁵⁴ *Op. cit.*, p. 1214.

⁴⁵⁵ GARCÍA NOVOA, C., “Los sujetos pasivos en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, 2000, p. 120.

⁴⁵⁶ Como apuntaba ALBIÑANA, “Las entidades colectivas...”, *op. cit.*, p. 578: “Cuando la comunidad de bienes se “constituye” por acto *inter vivos* es menos forzada su equiparación a sociedad, pues prescinde de la personalidad jurídica, que, por otra parte, no debe tener trascendencia para la exacción de los impuestos según la doctrina del artículo 33 de la Ley General Tributaria (aunque hoy sea un factor decisivo para el Impuesto sobre Sociedades)”.

Segunda.- Aunque a primera vista pudiera parecer que el régimen de atribución de rentas está vinculado con la ausencia de personalidad jurídica, esta aparente conexión queda desvirtuada cuando advertimos que, por un lado, existe un conjunto de entes que, aun careciendo de personalidad jurídica, se convierten en sujetos pasivos y tributan en el Impuesto sobre Sociedades como si se tratase de entes independientes. Así las cosas, por expresa disposición de las leyes que los regulan, son sujetos pasivos del IS las siguientes entidades carentes de personalidad jurídica: los fondos de inversión mobiliaria e inmobiliaria, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos, los fondos de garantía de inversiones, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común⁴⁵⁷. No obstante, cualquier otra entidad sin personalidad jurídica no expresamente recogida en la enumeración del art. 7 LIS, quedará sometida al régimen de atribución de rentas.

Por otro lado, es importante destacar con respecto a las sociedades civiles, que hasta el momento en que se aprueban las Leyes 26/2014 y 27/2014, de 27 de noviembre, resultaba indiferente la tenencia o ausencia de personalidad jurídica, pues tanto en un caso como en el otro tributaban en régimen de atribución de rentas⁴⁵⁸. La única excepción era la relativa a las sociedades agrarias de transformación que, en principio, deberían tributar en régimen de atribución de rentas por su condición de sociedades civiles y, sin embargo, se sometían al IS por expresa disposición legal.

Al margen de estas precisiones, debemos señalar que tratándose de comunidades que desarrollan actividades económicas, la aplicación del régimen de atribución no ha estado exenta de cuestiones controvertidas, si bien todas ellas giran en torno al mismo tema de fondo, esto es, la posibilidad o no de entender que la actividad económica de que se trate se

⁴⁵⁷ El art. 7 LIS establece expresamente que serán contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁵⁸ Obviamente tampoco tributan en régimen de atribución de rentas el resto de entidades que tengan personalidad jurídica; entre las que destacan todas las sociedades que revistan un carácter mercantil como la sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, etc., ni otras figuras como, por ejemplo, las Cooperativas o las Comunidades de Regantes.

realiza por la comunidad como sujeto independiente de los propios comuneros. De la problemática que plantea la aplicación del régimen de atribución de rentas a las comunidades societarias podemos destacar los siguientes aspectos:

3.1.1. El deslinde con otras figuras afines.

En el ámbito fiscal, especialmente, entendemos que la correcta delimitación de la naturaleza jurídica de la entidad objeto de estudio debe resultar sumamente relevante en orden a la determinación del régimen tributario aplicable a la misma. Por este motivo, con carácter previo a cualquier planteamiento relativo a la aplicación del régimen de atribución a una determinada entidad sin personalidad jurídica que obtenga rentas, deberíamos atender a la verdadera *naturaleza jurídica* de la misma⁴⁵⁹.

Consciente de la necesidad de distinguir entre aquellas comunidades de bienes que desarrollan una actividad económica, es decir, auténticas “comunidades societarias”, y aquellas otras entidades que por el hecho de participar de alguna de las notas que caracterizan a aquéllas, pueden inducir a confusión, la propia DGT ha señalado en diversas contestaciones a consultas que el régimen de atribución de rentas no resulta aplicable en supuestos en los que hay simplemente un acuerdo de reparto de ganancias por los miembros de la entidad, sin que sea ésta la que desarrolle la actividad, sino cada uno de ellos de forma independiente, lo que denomina una “comunidad de rendimientos”. Para este supuesto en concreto ha señalado que no opera el régimen de atribución de rentas, sino que cada comunero debe declarar los ingresos imputables al mismo, y los posteriores repartos de ganancias o rendimientos tienen las correspondientes consecuencias tributarias. Imaginemos, p. ej., dos médicos que facturan directamente a compañías de seguros, en cuyo caso la renta no se atribuye a

⁴⁵⁹ No se trata de una cuestión baladí, sirva como ejemplo de ello la problemática que antaño se planteó con motivo de la calificación de determinadas sociedades. Con la LIRPF/1991, la opción acogida por el legislador tributario es la inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica en el régimen de atribución de rentas. A partir de dicho momento, el distinto régimen tributario al que se someten las sociedades civiles (atribución de rentas) y, por otro lado, las sociedades mercantiles (régimen general del Impuesto sobre Sociedades -o transparencia fiscal de profesionales si acaso), determina la suma importancia de una correcta calificación de la entidad de que se trate.

los dos sino que cada uno debe integrar en su declaración los honorarios que facture.

De igual forma, tampoco es aplicable el régimen de atribución de rentas cuando sólo existe un acuerdo de reparto de gastos comunes o simplemente de puesta en común de bienes para desarrollar una actividad económica que ejerce un miembro individualmente, sin que ésta sea ejercida de forma conjunta por todos los miembros de la entidad. De hecho, la mayoría de los pronunciamientos por parte de la doctrina administrativa en esta materia se refieren a estos supuestos de *comunidades de gastos*; así por ejemplo, podemos citar diversas resoluciones que abordan el tema de los profesionales que única y exclusivamente comparten los gastos comunes en que incurren (suministros, gastos de personal...), pero no los ingresos. Es doctrina reiterada de la DGT que no estamos en presencia de una comunidad de bienes o entidad en atribución de rentas, sino que se trata de contribuyentes independientes que obtienen sus propios ingresos, sin perjuicio de que puedan imputarse la parte proporcional de los gastos que les correspondan a cada uno de ellos y que sean deducibles a la hora de calcular el rendimiento neto, siendo necesario probar que los gastos comunes efectivamente son tales y que van a ser sufragados por cada uno de ellos⁴⁶⁰.

3.1.2. Acreditación de la existencia de la comunidad societaria.

La comunidad de bienes cuya finalidad radica en el ejercicio de una actividad económica y se constituye formalmente a tal efecto no debería plantear especiales dificultades por lo que se refiere a la apreciación de su existencia. Generalmente, la constancia de datos o indicios relevantes desde el punto de vista fiscal (p. ej. escritura pública o documento privado de constitución, liquidación por el Impuesto sobre Operaciones Societarias,

⁴⁶⁰ Cfr. Consultas DGT de 7-10-10 (núm. V2235-10), 14-4-09 (núm. 0768-09), 16-3-09 (núm. V0499-09), 25-11-08 (núm. V2214-08), 19-2-01 (núm. 0346-01), 18-1-00 (núm. 0032-00), 11-6-02 (núm. 0894-02), 31-7-97 (nº 1745-97) y 30-4-01 (núm. 0846-01), en la que señala que en el supuesto de profesionales que participan a partes iguales en los resultados de la actividad de la comunidad, pero además cada comunero tiene gastos propios por el desarrollo de esta actividad, que no entran en la determinación del rendimiento neto de la comunidad en atribución de rentas, estos gastos propios serán deducibles cuando tengan correlación con la obtención de ingresos de la actividad profesional desarrollada, pudiendo minorar el rendimiento neto imputable a cada comunero.

obtención del CIF, alta en el Censo de la propia entidad, etc.) podría considerarse reveladora de la presencia de la misma así como de su finalidad. No obstante, en la práctica, es posible encontrar comunidades de bienes que realizan actividades económicas integradas por cónyuges o miembros de una misma unidad familiar, que sin estar constituidas formalmente como comunidades societarias llevan a cabo una actividad empresarial o profesional (comunidades “de hecho”). Tal y como se deduce de determinados pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales, la aplicación de régimen de atribución de rentas en estos casos ha suscitado dudas en relación con algunos extremos, como la prueba de la existencia de la comunidad.

Como punto de partida debemos señalar que la mera celebración de un matrimonio en ningún caso da lugar a la constitución de una entidad del art. 35.4 LGT, ni siquiera cuando el régimen económico sea el de gananciales; por otro lado, éste tampoco influye en la atribución de las rentas obtenidas a través de la comunidad pues, según mantiene la DGT, los rendimientos derivados del ejercicio de una actividad económica por una comunidad de bienes se atribuirán exclusivamente a los comuneros en función de su participación, con independencia de su estado civil y, en su caso, del régimen económico de su matrimonio (régimen de separación de bienes o sociedad de gananciales)⁴⁶¹.

Para la Administración Tributaria el principio de individualización de las rentas procedentes de actividades económicas, en virtud del cual aquéllas se considerarán obtenidas por quien ejerza de forma efectiva y directa la actividad de que se trate (art. 11.4 LIRPF), no pierde vigencia incluso en aquellos casos en los que exista una comunidad de bienes (distinta de la mera sociedad de gananciales⁴⁶²) o sociedad civil entre cónyuges⁴⁶³. De

⁴⁶¹ *Cfr.* Resoluciones DGT de 8-8-06 (núm. V1656-06), 16-9-10 (núm. V2042-10), 14-6-11 (núm. 1531-11), y resolución del TEAC de 14-4-93 (JT 1993, 665).

⁴⁶² Como advierte el TS: “Fuera cual fuere la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales es evidente que durante el matrimonio no constituye una forma de copropiedad regulada en el art. 392 ss, al faltar por completo el concepto de parte característico de la comunidad que en ellos se recoge, ni atribuye a la mujer, viviendo el marido, la propiedad de la mitad de los gananciales existentes, porque para saber si éstos existen o no es precisa la previa liquidación”. *Vid.* SSTS de 26-9-88 (RJ 1988, 6859) y 13-7-88 (RJ 1988, 5992).

acuerdo con lo anterior, aun cuando los bienes afectos pertenezcan a la comunidad de gananciales, las rentas de la actividad económica se atribuirán al cónyuge que lleve a cabo la ordenación de los medios humanos y/o materiales que caracteriza el ejercicio de una actividad económica, puesto que lo relevante no es la titularidad formal del negocio ni de los medios de producción sino quién ejerce materialmente la actividad. Recuérdese en este sentido que la individualización de rentas a efectos fiscales responde a un criterio fáctico y no jurídico, es decir, no sigue las reglas de asignación civil de las mismas.

Aún así, no debemos olvidar que la Ley presume, salvo prueba en contrario, que el requisito de la ordenación de forma habitual, personal y directa concurre en quienes figuren como titulares de las actividades económicas (art. 11.4 LIRPF). Entendemos que para ello, se podrá acudir a los registros fiscales, como es el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (art. 3.2 RGGI)⁴⁶⁴, pero, en cualquier caso, lo más importante es que dado el carácter *iuris tantum* de esta presunción legal, ésta puede ser destruida, ya sea por el contribuyente o por la Administración, aduciendo otros datos o pruebas demostrativos de que quien formalmente consta como titular de la actividad no es quien efectivamente realiza la ordenación de los recursos materiales y/o personales. A este respecto, téngase en cuenta que, al

⁴⁶³ ARGENTE ÁLVAREZ, J., y MELLADO BENAVENTE, F.M., *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., CISS, 2007, p. 462: “En el caso de sociedades civiles constituidas por dos cónyuges, en las que sólo uno de ellos desarrolla la actividad, la imputación debe realizarse a este cónyuge, no procediendo la atribución de rendimientos al otro cónyuge (DGT 30-1-01)”.

⁴⁶⁴ De la misma opinión participa ANÍBARRO PÉREZ, S., “Individualización de rentas y tributación familiar”, *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes*, Lex Nova, 2008, p. 175, al señalar que “tradicionalmente el principal instrumento de control de la titularidad de las actividades empresariales o profesionales lo era el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Sin embargo, en la actualidad, la función censal que este impuesto ha desempeñado históricamente se ha diluido en gran medida, muy en particular en lo que a las personas físicas se refiere. Ello es debido a que, a partir de 2003, han pasado a estar exentos del impuesto más del 90% de los sujetos pasivos de éste, entre ellos todas las personas físicas contribuyentes del IRPF. Dicha exención no sólo se refiere a la obligación material de pago del impuesto sino que, por mor del artículo 5.1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, relativo a la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas, abarca también la obligación formal de darse de alta, con lo cual la presunción que recoge el artículo 11.4, párrafo segundo, de la Ley del IRPF, ya no va a poder basarse en el hecho de figurar dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas”.

igual que esta presunción puede ser un instrumento útil para la Administración, también puede favorecer a los propios contribuyentes puesto que en ocasiones serán ellos los interesados en crear la apariencia de ejercicio de una determinada actividad económica con el objeto de imputarse como más les convenga los rendimientos procedentes de ella, apariencia que habrá de ser entonces destruida por la Administración⁴⁶⁵. Imaginemos el supuesto de un matrimonio que se diera de alta en el IAE o en el citado Censo como “C.B.” con el único objetivo de aplicar el régimen de atribución de rentas; en tal caso se trasladaría la carga probatoria de la situación real a la Administración.

Al respecto, la doctrina administrativa ha señalado que el hecho de que el IAE esté a nombre de uno de ellos no implica automáticamente que deba entenderse que únicamente él es el empresario⁴⁶⁶, como tampoco supondría lo contrario el hecho de que ambos figuren en el Régimen de Autónomos de la Seguridad Social; la Administración puede considerar empresario o profesional a la persona en la que se den circunstancias suficientes que supongan una apariencia de titularidad, que en cualquier caso podrá enervarse por el contribuyente, acreditando por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que se cumplen los requisitos de efectividad a que nos hemos referido anteriormente⁴⁶⁷.

En la misma línea, la STSJ de Cantabria de 28 de junio de 2001⁴⁶⁸, afirma que *“resulta evidente que la existencia de una CB no depende, y menos a efectos tributarios, de la mera manifestación de los presuntos constituyentes de la misma, sino que la misma ha de ser acreditada por ellos a través de los medios de prueba admitidos en derecho”*. En este caso, el Tribunal confirma el criterio de la Administración al negar la aplicación del régimen de atribución de rentas en el caso de un matrimonio titular de dos

⁴⁶⁵ *Ibidem...*

⁴⁶⁶ Téngase en cuenta que, como afirmó la STSJ de Valencia de 9-2-94 (JT 1994, 92), para muchas actividades no se exige el alta de todos cuantos intervienen en calidad de empresarios en el tráfico jurídico, bastando que la actividad o el negocio estén dados de alta en el IAE a nombre de uno de los titulares.

⁴⁶⁷ Según el TEAC, salvo prueba en contrario, se ha de atribuir el rendimiento a quien figure de alta en el Impuesto de Actividades Económicas, pues sujeto pasivo de este tributo es la persona física o jurídica, o entidad del art. 33 LGT (35.4 actual), que lleve a cabo el ejercicio de actividades económicas definidas en las Tarifas del Impuesto [*Cfr.* Resoluciones de 5-7-94 (JT 1994, 1138) y 8-11-94 (JT 1994, 1650)].

⁴⁶⁸ (JT 2001, 1316).

oficinas de farmacia, al considerar insuficiente a efectos probatorios “la compra conjunta de los productos farmacéuticos por ambos cónyuges, ni la titularidad conjunta de una cuenta corriente y la indistinta disponibilidad de sus fondos, ni la atención indiscriminada en las dos farmacias por los recurrentes, ni, en fin, el régimen económico-matrimonial de gananciales”; en la línea que apuntábamos al principio, el tribunal valora la ausencia de documentación fiscal que ponga de manifiesto la constitución de la comunidad societaria: liquidación por el IOS o alta en el IAE de la comunidad como tal, el CIF de la entidad, e incluso los documentos básicos sobre constitución de la comunidad -que refleje los bienes que se afectan a la misma- o sobre la copropiedad de las oficinas.

Esta solución consistente en atender a la existencia de documentación que acredite la existencia de una comunidad de bienes ha sido aplicada también por algún tribunal en materia de prueba de los porcentajes de participación de los miembros de la comunidad. Así por ejemplo, en la STSJ de Andalucía de 17 de octubre de 2002⁴⁶⁹, se considera probada la existencia de una comunidad de bienes dedicada a la explotación de fincas rústicas así como la cuota-parte de los distintos comuneros, en base a un documento de compra por los hijos a su madre de una parte de su participación presentado ante la Administración a efectos de liquidación por el ITPAJD. La Sala entiende que desde la fecha indicada a la Administración le constaba fehaciente y formalmente la comunidad de bienes, formada por los comuneros según las participaciones referidas.

En definitiva, la presunción comentada traslada la carga de la prueba al que afirme lo contrario, y dado el principio de libertad de medios de prueba existente en nuestro Derecho, el hecho de estar dado de alta en el Censo es un indicio más que no tiene privilegio respecto de cualquier otra prueba que pudiera aportar el sujeto pasivo o la Administración, como serían los contratos con terceros por cuenta y en nombre de la C.B., certificaciones del Ayuntamiento o de otro ente público sobre la titularidad del negocio, certificaciones de entidades bancarias sobre la titularidad de las cuentas del

⁴⁶⁹ (JUR 2003, 41889). Asimismo, sobre la prueba de la existencia de una comunidad de bienes dedicada a la explotación de un negocio de hostelería en base a la documentación aportada, relativa al Impuesto sobre Sucesiones, *cf.* STSJ Madrid de 18-4-01 (JT 2001, 1196).

negocio, facturas a clientes, pedidos, facturas de proveedores, alta como autónomos en la Seguridad Social, contratos firmados (p. ej., de trabajo, publicidad, suministros, etc.), declaraciones tributarias presentadas, subvenciones percibidas, contabilidad, manifestaciones de testigos, labores diarias, etc. El conjunto de estas pruebas o indicios puede destruir la presunción y deben ser valoradas por la Administración tributaria para atestiguar el sentido y significado de la realidad empresarial.

3.1.3. Desarrollo de la actividad económica directamente por la comunidad.

Unido a la problemática sobre la acreditación de la existencia de la comunidad de bienes en determinados supuestos, la doctrina administrativa se ha venido cuestionando la aplicación del régimen de atribución de rentas a las comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica en función del tipo de actividad económica que realicen. Precisamente, el criterio que va a marcar la diferencia en cuanto a los requisitos exigidos por la Administración para entender aplicable el régimen de atribución al caso concreto es la existencia o no de normativa reguladora de la actividad económica de que se trate.

Por lo que se refiere a las *actividades cuyo ejercicio es libre*, la DGT se ha pronunciado acerca de las condiciones necesarias para la aplicación del régimen de atribución y, en este sentido, podemos afirmar que en innumerables Contestaciones a consultas acerca de comunidades de bienes y sociedades civiles que desarrollan una actividad económica, reitera la necesidad de *“que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definatorios de una actividad económica- corresponda a la entidad. Con ello se quiere decir que todos los miembros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos”*⁴⁷⁰.

⁴⁷⁰ Entre ellas, *vid.* Resoluciones de 22-11-10 (núm. V2508-10), 21-5-01 (núm. 0938-01), 19-9-01 (núm. 1711-01), acerca de una C.B. constituida por tres comuneros, con reparto igualitario de beneficios, para la confección de proyectos de infraestructuras comunes de

De acuerdo con la premisa anterior, entiende la Administración Tributaria que para poder imputar rentas empresariales a todos los integrantes de una comunidad o entidad sin personalidad jurídica es necesario la realización de forma habitual, personal y directa de la actividad de que se trate por todos y cada uno de ellos; de lo contrario, las rentas procedentes de la actividad económica realizada a través de aquella se atribuirán única y exclusivamente a los miembros que desarrollen la actividad⁴⁷¹. Esta interpretación se hace especialmente patente en aquellos pronunciamientos a los que nos referíamos antes, relativos a comunidades de bienes y sociedades civiles que desarrollan una actividad económica y sus partícipes son cónyuges o miembros de una misma unidad familiar, supuestos respecto a los cuales, desde un primer momento y bajo el marco normativo de las anteriores leyes reguladoras del IRPF, la DGT ha venido anteponiendo las normas sobre individualización de las rentas procedentes del ejercicio de actividades económicas (art. 11.4 LIRPF) a las normas sobre atribución de rentas.

Este criterio de atribución, que podría explicarse por el recelo que tradicionalmente ha tenido la Administración tributaria hacia las entidades del art. 35.4 LGT, constituidas con el propósito de repartir rentas y eludir así la progresividad del impuesto cuando realmente sólo uno o varios de los miembros ejercen la actividad económica de que se trate, es compartido por

telecomunicación, si bien sólo uno de los comuneros realiza materialmente los proyectos y ejerce de administrador; 14-6-01 (núm. 1169-01), 11-5-04 (núm. 1188-04), 6-8-04 (núm. 1615-04); y 6-2-08 (núm. V0238-08).

⁴⁷¹ Así por ejemplo, en la Resolución de 27-8-97 (núm. 1863-97), se aborda el supuesto de una sociedad civil constituida por un matrimonio que desarrolla una actividad empresarial o profesional (no se especifica en la consulta). Al trabajar únicamente el marido en la sociedad se pregunta sobre la imputación de rendimientos a la esposa, a lo que la DGT responde: *“Para que una sociedad civil constituida por ambos cónyuges para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional le resulte aplicable el régimen de atribución de rentas es necesario como requisito previo que ambos cónyuges desarrollen de forma personal y directa la actividad. Consecuentemente, al tratarse en el caso consultado de un supuesto en el que sólo uno de los cónyuges trabaja en la actividad, los rendimientos obtenidos en el ejercicio de la misma le corresponderán únicamente a ese cónyuge”*. En el mismo sentido, la de 30-1-01 (núm. 0155-01), señala: *“(…) en el caso de sociedades civiles constituidas por dos cónyuges, en las que sólo uno de ellos desarrolla la actividad, la imputación debe realizarse a este cónyuge, no procediendo la atribución de rendimientos al otro cónyuge”*.

algunos Tribunales Superiores de Justicia⁴⁷² y determinados autores como RODRÍGUEZ VEGAZO⁴⁷³, quien afirma que “en definitiva, si hay miembros que no ejercen directamente la actividad económica, en realidad no es la entidad constituida formalmente quien la ejerce, sino sólo aquellos miembros que sí lo hacen de manera directa y habitual que son, en definitiva los únicos que forman la que se puede denominar *comunidad de rendimientos*”.

En cambio, también hay quien entiende que para que resulte aplicable el régimen de atribución de rentas no sería necesario como requisito previo que todos los miembros desarrollasen la actividad⁴⁷⁴. El argumento esgrimido - igualmente válido y vigente por cuanto el sentido de las normas se mantiene aunque las referencias hayan sido modificadas- es que los artículos 10 y 11 que bajo el régimen jurídico de la LIRPF/1998⁴⁷⁵, contenían, respectivamente, las reglas de atribución y de individualización de rendimientos, se refieren a supuestos distintos⁴⁷⁶. Así pues, mientras que el art. 10 determina las reglas que deben aplicarse cuando la renta se obtiene a

⁴⁷² A título de ejemplo, podemos citar la STSJ Baleares de 29-10-02 (JUR 2002, 285635), o la STSJ País Vasco de 27-5-02 (JT 2002, 1371), que en el caso de una sociedad civil constituida por miembros de una unidad familiar dedicada a la prestación de servicios de arquitectura, el Tribunal resuelve la imputación de todos los rendimientos al socio-cónyuge que se dedica profesionalmente a la actividad, señalando que “*esta exigencia se introduce legalmente con la finalidad plausible de evitar que por la mera cotitularidad sobre los bienes afectos por parte de varios miembros integrantes de una comunidad o de una unidad familiar, puedan considerarse todos ellos como empresarios o profesionales en razón de la asignación de los rendimientos con la misma naturaleza derivada de la fuente de la que procedan (...)*”.

⁴⁷³ RODRÍGUEZ VEGAZO, A., “Capítulo XXI. Regímenes especiales”, *Guía del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., CISS, 2007, p. 1061.

⁴⁷⁴ Así lo entienden, p. ej., BLAY CISA, A., Y ALCÁNTARA, J., “El régimen de atribución de rentas”, *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, núm. 57, 2002, p. 60.

⁴⁷⁵ En la LIRPF/2006, las normas sobre individualización de rendimientos continúan regulándose en el art. 11 y el contenido del anterior artículo 10, relativo al régimen de atribución de rentas, se mantiene en los mismos términos que en la LIRPF/1998, si bien se dispersa entre los actuales artículos 87 a 89.

⁴⁷⁶ PEÑA GARBÍN, *op. cit.*, p. 189, advertía en 1990: “No deben confundirse las rentas imputadas por pertenecer a una comunidad de bienes o sociedad civil con los criterios de distribución de rentas entre los miembros de una unidad familiar que opten por la declaración separada regulados en la regla 1ª del art. 9 de la Ley 20/89, en particular, existiendo sociedad de gananciales u otros pactos entre cónyuges. El régimen de atribución regula las rentas correspondientes a comunidades de bienes constituidas al margen del régimen matrimonial establecido entre los cónyuges, pero no las que vengan determinadas por las reglas o pactos inherentes a éste (DGT febrero 90)”.

través de una específica entidad de las reguladas actualmente en el art. 35.4 LGT; por su parte, el art. 11 determina el modo de distribución de las rentas cuando existe una pluralidad de sujetos, pero en una situación distinta a la del supuesto anterior, como sería la de un matrimonio, cualquiera que fuese el régimen económico del mismo.

En este caso y tratándose de rentas procedentes de actividades económicas, según el art. 11.4 LIRPF, las rentas se entenderán obtenidas únicamente por el contribuyente que realice de forma personal, habitual y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos afectos a las actividades, presumiéndose a estos efectos, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las mismas. En estos supuestos de unidades familiares en las que no se discute quien es el titular de la actividad empresarial o profesional, pero el cónyuge no titular y/o los hijos menores trabajan o hacen cesión de bienes o derechos para la actividad, la normativa del IRPF delimita el tratamiento fiscal de las relaciones que pueden darse entre ellos y, desde esta perspectiva, serán aplicables las normas sobre prestación de trabajo y cesión de bienes o derechos que regulan las reglas 2ª y 3ª del artículo 30, apartado 2, de la LIRPF⁴⁷⁷.

De acuerdo con ello, podría pensarse que en este último supuesto se está restringiendo el ámbito subjetivo de la afectación de elementos patrimoniales, al no poder afectarse bienes privativos del otro cónyuge; sin

⁴⁷⁷ Art. 30.2.3ª LIRPF: “2ª. Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se consideran obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos del trabajo a todos los efectos tributarios.

3ª. Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges”.

embargo, el legislador actúa de acuerdo con las normas de atribución de rendimientos. En consecuencia, se consideran elementos afectos al desarrollo de la actividad económica, por un lado, aquellos cuya titularidad pertenezca en exclusiva al cónyuge que ejerce la actividad, y por otro lado, los elementos cuya titularidad sea compartida por ambos cónyuges⁴⁷⁸.

Dicho esto, creemos que fuera de este caso nada impide la constitución de una comunidad societaria entre cónyuges o miembros de una unidad familiar y, por tanto, el reparto de rentas procedentes de la actividad económica realizada por la entidad cuando además de cumplir los requisitos formales de constitución, se lleve a cabo -mediante las correspondientes aportaciones de cada uno (ej. bienes, derechos, capital)- una puesta en común de elementos que sirvan al objeto de la actividad, no siendo necesario que todos desarrollen las mismas labores que conlleva la actividad. Conforme al significado y alcance que entendemos que ha de darse a los términos empleados por la DGT en las citadas resoluciones, el ejercicio de la actividad empresarial no implica la realización de todas las actividades materiales por todos los miembros, pero sí la asunción del papel empresarial por todos ellos, es decir, el ejercicio de la actividad bajo el riesgo propio del empresario o profesional. En este sentido se han manifestado algunos autores como CARMONA FERNÁNDEZ⁴⁷⁹, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ⁴⁸⁰ o DELGADO PACHECO⁴⁸¹, añadiendo este último que “esa condición empresarial no exige que todos los miembros o socios de la entidad asuman el mismo papel en la gestión del negocio, como tampoco que deban intervenir directamente en esa gestión o en la representación de la entidad. El propio artículo 45.3 LGT admite que sea uno de los miembros de la entidad el que ostente su representación, como también admite que sea uno de estos miembros el que aparentemente ejerza la gestión o dirección de la actividad”.

⁴⁷⁸ GALAPERO FLORES, R., “El régimen jurídico fiscal y laboral de la empresa familiar”, *JT*, núm. 51, 2008.

⁴⁷⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 2ª ed., CISS, 2007.

⁴⁸⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las actividades económicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 38.

⁴⁸¹ DELGADO PACHECO, *op. cit.*, p. 1218.

Ahora bien, la cuestión se complica cuando se trata de *actividades regladas*, en cuyo caso la DGT añade otro requisito a los exigidos para las actividades no reguladas, esto es, que la normativa reguladora de la actividad de que se trate permita su ejercicio colectivo⁴⁸². Lo anterior supone en caso de actividad reglada, que solamente podrá considerarse que se produce el ejercicio conjunto la actividad cuando esta circunstancia esté expresamente admitida de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad en cuestión. De entrada, para la Administración será más fácil individualizar las rentas en estos supuestos en los que para el ejercicio de la actividad profesional o empresarial se exija una cierta cualificación o titulación profesional, pues no será posible fraccionar las rentas obtenidas a través de la comunidad si todos los miembros no ostentan el correspondiente título profesional.

Hemos de llamar la atención sobre la incidencia de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (en adelante, LSP), en el ámbito de las actividades profesionales desarrolladas en régimen de C.B. Desde el principio esta ley se orientó a ofrecer una regulación específica a la asociación de profesionales colegiados (abogados, arquitectos, ingenieros, etc.), que venían ejerciendo la profesión y prestando sus servicios de forma colectiva, imputando a la sociedad las consecuencias del ejercicio de la actividad. Una de las cuestiones que se planteó con la aprobación de la Ley en aquel momento es si este régimen de sociedades profesionales resultaba obligatorio no sólo para las sociedades, sino también para las comunidades de bienes que ejercieran en común una actividad profesional. Por un lado, el art. 1.1 LSP define el concepto de sociedad profesional de forma imperativa, señalando que *“Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley”*⁴⁸³. Paralelamente, la

⁴⁸² Así lo ha señalado en las Resoluciones de 17-4-07 (núm. V0811-07), 31-3-04 (núm. 0865-04), 26-10-99 (núm. 1993-99), y 16-7-97 (núm. 1248-97), relativa a una C.B. constituida por dos profesionales titulados y sus respectivos cónyuges, en la que afirma que “sólo dos personas se encuentran habilitadas para realizar la actividad, por contar con la titulación de Ingeniero Técnico Industrial. Por ello, desde el punto de vista fiscal, son sólo ellos, y no sus cónyuges, quienes desarrollan la actividad profesional (...)”.

⁴⁸³ Tal y como advierte la Exposición de Motivos, se excluye del ámbito de aplicación de la norma, a las sociedades de medios, cuyo objeto es compartir infraestructura y distribuir sus costes; así como a las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que,

Disposición Transitoria 1ª obligaba a la adaptación de las sociedades constituidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley (16 de junio de 2007), y a las que les fuera aplicable según el tenor del art. 1.1 de la misma, solicitando su inscripción, o la de la adaptación en su caso, en el Registro Mercantil en el plazo de un año.

En este contexto legal, algunos comentaristas defienden en base al propio articulado de la Ley que, en la medida en que la aplicación de la norma parece requerir la previa existencia de una sociedad, con personalidad jurídica, que gire bajo una razón o denominación social, y a la que se le imputen directamente los derechos y obligaciones independientemente de los socios, no puede resultar aplicable a los entes sin personalidad jurídica, y en particular a las comunidades de bienes, que no habrían de adoptar necesariamente la forma de sociedad profesional. Así por ejemplo, MARQUÉS MOSQUERA⁴⁸⁴ advierte que entre los supuestos más claros de ejercicio en grupo y sin base societaria de actividades profesionales se encuentran las denostadas comunidades de bienes societarias que, en principio, quedarían fuera del ámbito de aplicación de la Ley, debido a esta exigencia de forma societaria, si bien comparte con cierto sector doctrinal la opinión de que lo suyo es que las mismas, en cuanto aberrante creación de nuestro Derecho, sean reconducidas a la calificación que técnicamente les corresponda, la cual, normalmente será la de una genuina sociedad externa.

Las sociedades constituidas antes de la entrada en vigor de la LSP, obligadas a adaptarse por reunir los requisitos del art. 1º (ejercicio en común de una actividad profesional para la que se requiere titulación universitaria oficial y colegiación obligatoria) podían revestir múltiples formas sociales, siendo los ejemplos más típicos, por un lado, las sociedades civiles no inscritas en el Registro Mercantil pero desarrollando *de facto* el ejercicio en común de la actividad profesional; y por otro, las sociedades inscritas pero como “sociedades de intermediación” –es decir, sociedades “*entre profesionales*”, no “*sociedades profesionales*”-, que precisamente la LSP

vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional.

⁴⁸⁴ MARQUÉS MOSQUERA, C., “Artículo 1. El concepto de sociedad profesional”, *Ley de Sociedades Profesionales. Comentarios notariales adaptados a la práctica*, Consejo General de Notariado, 2010, pp. 54-55.

excluye de su ámbito de aplicación. Podría llegarse quizás a defenderse la obligación de adaptación no sólo de las sociedades civiles profesionales sino también de las comunidades societarias por la vía de la recalificación como verdaderas sociedades civiles, a las que actualmente se tiende a reconocer personalidad jurídica; el problema es que tradicionalmente las sociedades civiles no han tenido acceso al Registro Mercantil (salvo las que adoptasen forma mercantil previstas en el art. 1.670 C.c.), dato que mal se conjuga con las sanciones previstas en la LSP en caso de no adaptación, esto es, cancelación registral por el registrador mercantil y disolución de pleno derecho de la sociedad. Como algún autor ha advertido, el cierre registral o la cancelación de oficio dejan de ser coercitivos y no constituyen incentivos para cumplir el deber de adaptación respecto de este tipo de sociedades no inscritas. La sanción carece de operatividad alguna⁴⁸⁵. Es por ello por lo que en el ámbito fiscal, las comunidades societarias “profesionales” seguirán tributando en régimen de atribución de rentas, recibiendo el mismo trato que las comunidades “empresariales”.

No obstante, la Disposición Adicional Segunda de la LSP, establece que el régimen de responsabilidad solidaria previsto para las sociedades profesionales en su art. 11⁴⁸⁶ se extiende a *“todos aquellos supuestos en que dos o más profesionales desarrollen colectivamente una actividad profesional sin constituirse en sociedad profesional con arreglo a esta Ley”*, presumiéndose que concurre esta circunstancia *“cuando el ejercicio de la actividad se desarrolle públicamente bajo una denominación común o colectiva, o se emitan documentos, facturas, minutas o recibos bajo dicha denominación”*; de donde parece deducirse que la LSP es aplicable a las comunidades de bienes en dicho aspecto exclusivamente, modificando el principio general de mancomunidad establecido en el artículo 1.137 C.c.

Hecha esta aclaración y volviendo al análisis de los supuestos más frecuentes que se plantean en la práctica podemos destacar, en primer lugar,

⁴⁸⁵ MARTÍNEZ-GIL VICH, I., “Disposición Transitoria Primera de la Ley de Sociedades Profesionales”, *Ley de Sociedades Profesionales. Comentarios notariales adaptados a la práctica*, Consejo General de Notariado, 2010, p. 316.

⁴⁸⁶ Con arreglo a este precepto: *“Si el ejercicio colectivo a que se refiere esta disposición no adoptara forma societaria, todos los profesionales que lo desarrollen responderán solidariamente de las deudas y responsabilidades que encuentren su origen en el ejercicio de la actividad profesional”*.

el ejercicio de determinadas profesiones como la *abogacía*, respecto al cual, la DGT recuerda en diversas resoluciones⁴⁸⁷, que el Estatuto General de la Abogacía permite el ejercicio colectivo⁴⁸⁸. A título de ejemplo, en la Consulta vinculante de 22 de julio de 2005, declara que los ingresos correspondientes al turno de oficio percibidos por la entidad tributarán en régimen de atribución, siempre que se pruebe la existencia de despacho colectivo y que tales ingresos son consecuencia del ejercicio profesional colectivo⁴⁸⁹. Por el contrario, la DGT niega que las entidades en atribución puedan desarrollar la actividad de *correduría de seguros*, pues de acuerdo con la normativa sectorial sobre mediación en seguros privados corresponde al agente o corredor el ejercicio de la actividad⁴⁹⁰.

En el supuesto de las *oficinas de farmacia*, la DGT vuelve a reiterar la necesidad de que las normas específicas que regulan el ejercicio de la actividad permitan su ejercicio de forma conjunta y se cumplan los requisitos por ella exigidos⁴⁹¹. En este sentido, es preceptivo que todos los

⁴⁸⁷ Por todas, *cfr.* 21-6-10 (núm. V1391-10).

⁴⁸⁸ A este respecto, el artículo 28 del Estatuto General de la Abogacía, aprobado por el Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, contempla la posibilidad del ejercicio profesional de la abogacía en despachos colectivos, bajo cualquier forma lícita, exigiendo el cumplimiento de determinados requisitos para su constitución y funcionamiento.

⁴⁸⁹ (núm. V1548-05). Asimismo, en las consultas de 15-4-94, 20-9-93 y 6-4-92, la DGT considera aplicable el régimen de atribución de rentas a los despachos colectivos de profesionales.

⁴⁹⁰ *Vid.* Consulta de 7-2-13 (núm. V0364-13). De acuerdo con la normativa reguladora Ley 26/2006, de 17 de julio, de Mediación de Seguros Privados, las comunidades de bienes no están facultadas para actuar como agente mediador de seguros, pues no se acomodan a los requisitos y exigencias subjetivos establecidos en el artículo 13 que se refiere como agentes de seguros exclusivos únicamente a las personas físicas o jurídicas. Por tanto, en caso de ejercer la actividad económica de agencia de Seguros, en régimen de comunidad de bienes, los rendimientos corresponderán, a efectos de IRPF, únicamente a las persona de la comunidad que tenga suscrito el correspondiente contrato de agencia o tenga la consideración legal de agente de seguros. En el mismo sentido, *cfr.* Consultas de 19-6-03 (núm. 0859-03), 3-6-99 (núm. 0917-99), 22-12-97 (núm. 2656-97) y 30-06-95 (núm. 0073-95), si bien éstas resuelven sobre la normativa de la Ley 9/1992, actualmente derogada por la Ley de 2006.

⁴⁹¹ El acceso a la titularidad de las oficinas de farmacia se halla reglado por razones de interés público sanitario, estableciendo el artículo 4 de la Ley 16/97, de 25 de abril, reguladora de los servicios de las oficinas de farmacia, que sólo los farmacéuticos podrán ser propietarios y titulares de oficinas de farmacia abiertas al público. Parece comúnmente aceptado que la LSP es inaplicable al ejercicio de esta actividad, postura refrendada por algunas Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias. Uno de los diversos argumentos es que las sociedades profesionales son siempre sociedades externas, ya que su objeto es el ejercicio directo de la profesión frente a terceros; incluso

miembros de la entidad estén en posesión de la titulación necesaria para el ejercicio de la misma y que la licencia esté a nombre de todos ellos, es decir, que la autorización y el acta de apertura de la oficina de farmacia se extienda a nombre de todos los copropietarios⁴⁹². Asimismo, tratándose de cónyuges que pretenden explotar una oficina de farmacia, la DGT añade que para que un matrimonio pueda dividir entre los dos los rendimientos obtenidos por el ejercicio de la actividad, a los requisitos anteriormente señalados, se une la necesidad de que ambos cónyuges ejerzan la actividad, es decir: que ambos realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los factores de producción y los recursos humanos afectos a la actividad conforme a lo establecido en el art. 11.4 LIRPF⁴⁹³.

En sentido similar se manifiesta el TEAC en la Resolución de 7 de junio de 2002⁴⁹⁴, que resuelve un supuesto de explotación de una oficina de

se requiere inscripción en el Registro Mercantil con carácter constitutivo, para adquirir su personalidad jurídica específica. Esta naturaleza externa de la sociedad profesional choca frontalmente con la exigencia de que la titularidad del establecimiento sanitario sea reconocible en cabeza del titular de la autorización administrativa y, en ambos casos, sea un farmacéutico (persona física licenciada en Farmacia). *Vid.* GUTIÉRREZ-ALVIZ CONRADI, L., “Sociedades profesionales, comunidades de bienes y Oficinas de Farmacia”, *La Toga*, núm. 171, 2008, pp. 16-21. En definitiva, no cabe que las sociedades profesionales sean titulares de la correspondiente autorización administrativa habilitante.

⁴⁹² *Vid.* Contestaciones DGT de 21-4-05 (núm. 0661-05); 4-8-04 (núm. 1557-04), 14-10-99 (núm. 1863-99), 24-10-05 (núm. 2168-05), 4-3-05 (núm. 0092-05) y 31-01-96 (núm. 1226-96), entre otras.

⁴⁹³ *Cfr.* Resoluciones de 26-9-08 (núm. V1738-08), 22-2-07 (núm. 0334-07), 26-2-01 (núm. 0421-01), 29-7-97 (núm. 1730-97); 29-7-97 (núm. 1730-97); 26-10-99 (núm. 1993-99); y 27-5-99 (núm. 0859-99), considerando la DGT en esta última Consulta que la imputación de rendimientos corresponde únicamente a la esposa, titular de la oficina de farmacia, a pesar de que en la actividad colabora el marido –diplomado en empresariales– en régimen de dedicación exclusiva, figurando además de alta en el RETA.

⁴⁹⁴ (JT 2003, 39): “(...) tratándose de una comunidad de bienes en que los comuneros aportan su titulación académica de Licenciado en farmacia y su trabajo personal, de forma que en la constitución de la comunidad de bienes no se aporta un elemento inseparable del ejercicio de esta actividad empresarial, cual es la titularidad de la oficina de farmacia, debiendo considerarse propietario al farmacéutico a cuyo nombre se haya extendido la autorización o acta de apertura de la oficina de farmacia, de forma que en el caso planteado, si existe únicamente un titular de la oficina de farmacia sólo a él le corresponde a efectos de IRPF los rendimientos obtenidos, no operando el régimen de atribución de rentas que exigiría para su aplicación la existencia de una cotitularidad de la oficina de farmacia, no habiéndose acreditado que concurra dicha circunstancia en el presente caso; debiendo concluirse que los antecedentes expuestos proporcionan

farmacia bajo la forma jurídica de C.B. Dado que la autorización administrativa para el ejercicio de la actividad y el acta de apertura de la oficina se había expedido a nombre del miembro titular, no puede entenderse que se trate de una verdadera comunidad a la que resulte aplicable el régimen de atribución de rentas, pues no existe una verdadera cotitularidad de la oficina de farmacia. La conclusión del TEAC, en definitiva, es que la actividad de farmacia sólo puede realizarse por farmacéuticos copropietarios cuando la autorización y acta de apertura de la oficina se realiza a nombre de ellos; de forma que si existe únicamente un titular de la oficina de farmacia sólo a él le corresponde a efectos del IRPF los rendimientos obtenidos, no operando el régimen de atribución de rentas.

La misma argumentación se contiene en las sentencias del TSJ Andalucía de 11 de febrero de 2008⁴⁹⁵, 9 de octubre de 2006⁴⁹⁶, y 12 de noviembre de 2007⁴⁹⁷, señalando p. ej., ésta última: *“(...) aún cuando la comunidad de bienes se halle perfectamente constituida, sin embargo, no puede tener por objeto la explotación de una oficina de farmacia preexistente porque en ningún momento han sido aportados los elementos materiales que la conforman, ni la titularidad de la misma, elemento del inmovilizado inmaterial que por su naturaleza no puede desafectarse del patrimonio empresarial. En este sentido, en la comunidad de bienes cuya eficacia a efectos de su tributación se convierte en el aspecto esencial del presente recurso, no se advierte la aportación de bienes comunes a los dos comuneros susceptibles de integrarse en el patrimonio de la comunidad constituida (local de negocio, existencias, activos materiales...), sino que todo parece acreditar que lo puesto en común es, tan solo, la titulación administrativa para el ejercicio de la actividad empresarial, sin que tampoco exista constancia alguna de haber satisfecho las obligaciones fiscales inherentes a esa puesta en común disposición de bienes y derechos, y todo ello, parece realizado con el propósito último de poder dividir en dos*

evidencias que llevan a confirmar la calificación efectuada por la inspección de los rendimientos como provenientes de un actividad empresarial desarrollada por el reclamante en cuanto titular de la actividad y quien realiza la ordenación de los recursos afectos a la misma”. En el mismo sentido, *cfr.* Resolución de 23-11-06 (JT 2007, 208).

⁴⁹⁵ (JT 2008, 1270).

⁴⁹⁶ (JUR 2007, 183923).

⁴⁹⁷ (JUR 2008, 372426).

el rendimiento proveniente de la actividad correspondiente, a través del sistema de acogerse al régimen de atribución de rentas... ”. (FJº segundo).

Igualmente, en relación con las actividades que requieren para su ejercicio una *concesión administrativa*, la DGT ha señalado que solamente podrá considerarse que en el caso de una comunidad de bienes, los comuneros que la integran ejercen conjuntamente la actividad, cuando esta circunstancia de ejercicio conjunto esté expresamente admitida de acuerdo con la normativa reguladora de esa actividad, y siempre que las concesiones administrativas estén a nombre de todos los miembros de la entidad⁴⁹⁸. Ahora bien, en relación con estos supuestos es posible encontrar algunas sentencias que defienden la viabilidad de imputar al 50 por ciento los rendimientos provenientes de la explotación de la concesión de una expendeduría de tabaco. Ello implica admitir que los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad no se imputen en su totalidad y de forma exclusiva al concesionario titular de la actividad, pudiendo únicamente deducir como gasto en los rendimientos de la actividad de expendeduría de tabaco la partida correspondiente a las remuneraciones percibidas por quien no es el titular de la concesión.

Así por ejemplo, la Sentencia del TSJ Andalucía de 25 de julio de 2008⁴⁹⁹, aborda el ejercicio por un matrimonio de la actividad de comercio al por menor de labores de tabacos (explotación de un estanco). Ciertamente, la normativa sobre ordenación del mercado de tabacos convierte al concesionario, en titular de la actividad económica desarrollada⁵⁰⁰, y por

⁴⁹⁸ Así por ejemplo, la Resolución de la DGT de 25-2-04 (núm. 0406-04), concluye: “si las normas que regulan la concesión administrativa para el cultivo del mejillón en batea habilitan únicamente al comunero titular de dicha concesión para el ejercicio de la actividad, será únicamente a éste, y no al resto de los integrantes de la comunidad, a quien corresponda imputar los rendimientos derivados del ejercicio de esa actividad económica, de acuerdo con lo previsto en la LIRPF art. 11.4 de la Ley 40/98”. En el mismo sentido, *vid.* la resolución de 10-3-04 (núm. 0585-04) en el supuesto de una sociedad civil. Sobre la actividad de *transporte por carretera*, véase. Consulta de 10-6-05 (núm. 0207-05).

⁴⁹⁹ (JT 2009,149).

⁵⁰⁰ La regulación está contenida en la Ley 13/1998, de 4 de mayo y en su Reglamento de desarrollo, aprobado por RD 1199/1999, de 9 de julio, en cuya virtud el comercio al por menor de labores de tabaco en España, con excepción de las Islas Canarias, se mantiene en régimen de monopolio del que es titular el Estado, que lo ejerce a través de la Red de Expendedurías de Tabaco y Timbre -art. 4 de la Ley-, de manera que los expendedores de tabaco y timbre, necesariamente personas físicas, se configuran como concesionarios

consiguiente, en el centro de imputación de los rendimientos derivados de la misma, pero el Tribunal entiende que el Ordenamiento también autoriza, como una de las situaciones posibles, la cotitularidad conyugal de la empresa. Aunque el supuesto no versa sobre la constitución formal de una comunidad de bienes es interesante porque distingue entre la *concesión*, que es el título que autoriza para el ejercicio de la actividad, y la *empresa*, que es a su vez el instrumento y resultado del ejercicio de dicha actividad económica. Debe recordarse que la empresa se define como un conjunto de elementos entre los que existe una interdependencia funcional fruto de la actividad organizadora del empresario; elementos que pueden revestir naturaleza personal (trabajo), material, e incluso inmaterial, como por ejemplo, el título concesional, el cual constituye un elemento de la empresa -no la empresa en sí misma- y que es susceptible de aportación a la empresa, de la que pueden ser titulares los cónyuges, siendo el fruto conjunto del capital -art. 1347.5 C.c.- y del esfuerzo conjunto de ambos, en la que realicen la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos que son la base física de la empresa ostentada en común⁵⁰¹.

Asimismo, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de abril de 2009⁵⁰², declara que si bien la concesión lo es respecto a uno de los cónyuges como titular, esta circunstancia no impide la intervención directa, habitual y personal de ambos. Si resulta suficientemente probada la participación directa, habitual y personal en la explotación del negocio, no sólo con su presencia física habitual, sino efectuando pedidos, firmando facturas, recogiendo la mercancía, pagos y cobros diarios en la entidad bancaria; es decir, en todo lo relacionado con el negocio, procederá la

del Estado que se comprometen -art. 26 uno c) del Reglamento- a gestionar por sí mismos la expendeduría cuya concesión les haya sido otorgada, sin perjuicio de la ayuda que puedan prestar los auxiliares o dependientes que precisen.

⁵⁰¹ Entiende el Tribunal suficientemente acreditado que la empresa de venta al por menor de labores de tabaco generadora de los rendimientos imputados se sostiene por el trabajo e industria de los dos cónyuges. A estos efectos tiene en cuenta que la esposa está dada de alta en el RETA y satisface el recurso cameral permanente. Como consecuencia de esta titularidad conjunta de la empresa, es correcta la declaración realizada por el recurrente, que se imputó como propios la mitad de los rendimientos de la actividad (*Vid. ZOZAYA MIGUÉLIZ, E., "Cada uno paga a Hacienda por lo suyo: Explotación matrimonial de un estanco"*, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2009).

⁵⁰² (JT 2009, 899).

imputación al 50 por ciento de los rendimientos propios de la expendedoría a ambos cónyuges.

Al margen de estos supuestos también es posible encontrar pronunciamientos en la misma línea, como es la sentencia del TSJ de Asturias de 18 de mayo de 2005, sobre individualización de rentas procedentes de actividades profesionales ejercidas por una comunidad de bienes, en las que el Tribunal considera no adecuada a derecho la imputación de todos los rendimientos al único comunero profesionalmente habilitado para ejercer la actividad objeto del giro mercantil de la comunidad. El razonamiento es el siguiente: *“la Comunidad de Bienes como instrumento jurídico interpuesto en el tráfico mercantil conlleva la aportación por igual de determinados elementos a la actividad profesional y correlativamente la percepción también por mitad de las rentas derivadas de aquélla. Nada es óbice para ello que uno de los comuneros realice la actividad estrictamente técnica en el ámbito de la traumatología siendo así que el otro bien pueda realizar otro tipo de labores igualmente necesarias para el funcionamiento de la comunidad de bienes en particular la captación de clientes a través de los seguros de asistencia médica en los que consta su intervención (escrito de la federación de montaña). En todo caso ambos son los comuneros en la aportación y en el percibo de los rendimientos de la actividad y por lo tanto por mitad deben imputarse los ingresos (...)⁵⁰³”*.

Igualmente, el STSJ de Galicia en diversas sentencias⁵⁰⁴, admite la existencia de una entidad en atribución de rentas entre varias personas que rigen conjuntamente una explotación ganadera, con independencia de que

⁵⁰³ (JUR 2005, 156048), FJº tercero. Continúa su argumentación: *“Lo anterior en nada queda alterado por la argumentación expuesta por la administración tributaria en el sentido de que se esté produciendo un fraude de ley o abuso alguno en la referida figura de la comunidad de bienes pues lo cierto es dicha situación de fraude no debemos porque presumirla y menos aun presumir un carácter gratuito en la labor de aportación de clientela a la actividad de consulta que se afirma desarrollaba uno de los comuneros y que frente al principio de prueba aportado por su parte nada consta aportado por la parte contraria”*. La STSJ de Andalucía de 12-1-02 (JT 2002, 335) declara que *“para poder realizar la atribución que determina la Ley, resulta imprescindible, no que se haya puesto capital y que se tenga la calidad de socio o participe, sino que todos los miembros trabajen en la misma, se dediquen a la actividad de la que proceden las rentas”*; sin embargo, en el caso enjuiciado se niega la aplicación del régimen de atribución por no aportar prueba de labor alguna en el desarrollo de la actividad.

⁵⁰⁴ Vid. SSTSJ Galicia de 30-12-03 (JT 2004, 790), 19-12-03 (JT 2004, 785), 16-3-01 (JUR 2001, 178040), 12-4-02 (JT 2002, 1508), 29-4-02 (JT 2002, 1510).

sólo una de ellas tenga por razones formales la condición de cooperativista. A pesar de que sólo dicho miembro lleva a cabo la intermediación comercial y es quien percibe la oportuna contraprestación económica, entiende la Sala que, una vez acreditado que la explotación se realiza de forma conjunta e indistinta por todas aquellas personas físicas cotitulares de la misma, se debe admitir que estamos en presencia de una entidad a la que resulta aplicable el régimen de atribución de rentas⁵⁰⁵.

Ello nos lleva a la crítica del criterio mantenido, con carácter general, tanto por la Administración tributaria como por la doctrina administrativa, siguiendo en este punto a RUIBAL PEREIRA, quien admite la existencia de una comunidad societaria aunque alguno de sus miembros no tenga la aptitud ni la titulación requerida para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto de la entidad; únicamente considera necesario que la actividad se lleve a cabo como una actividad conjunta de la comunidad, en la que cada uno de los comuneros desarrollará una función específica y participará de los riesgos derivados de dicho ejercicio. Opina esta autora que “la equiparación a la que se tiende hoy en día entre las actividades empresariales y las profesiones, en cuanto actividades económicas, debe llevar a la conclusión de que no tiene sentido exigir la realización de la actividad empresarial concreta por parte de todos los miembros de la entidad cuando la actividad profesional se lleva a cabo de forma conjunta, bajo una estructura organizativa que responde a los mismos parámetros de una actividad empresarial. En estos casos, la ordenación conjunta de medios materiales y personales destinados a la prestación de un servicio en el mercado, predomina sobre el carácter individual propio de determinadas actividades como las profesionales”⁵⁰⁶.

⁵⁰⁵ Adviértase que en el caso de una C.B. que desarrolla una actividad económica, en la cual, sólo uno de sus integrantes trabaja de forma efectiva en la actividad, al concedérsele a éste una ayuda al fomento del empleo, la DGT entiende que dicha ayuda, “aunque se perciba nominalmente por uno de los comuneros -por establecerlo así las normas reguladoras de tales ayudas- procede considerarla, a efectos del IRPF como rendimiento de la actividad económica desarrollada por la comunidad, pues su concesión está vinculada al ejercicio de la actividad, que es realizada por la entidad en régimen de atribución de rentas”, *cf.* Resolución DGT de 18-9-01 (núm. 1700-01).

⁵⁰⁶ Señala, además, que el hecho de que todos los miembros cumplan los requisitos para ejercer una determinada actividad profesional no garantiza en absoluto que se produzca dicho ejercicio conjunto. Sobre la equiparación entre actividades empresariales y

Como veremos a continuación, este debate que dista de ser pacífico en la doctrina⁵⁰⁷ tiene importantes repercusiones sobre determinadas cuestiones como la calificación de las rentas o la concreción de los miembros de la entidad a los que deberán atribuirse las mismas.

3.2. Tributación de las rentas obtenidas por la CB.

3.2.1. Calificación y naturaleza de las rentas.

El primer paso para la determinación de la renta que será objeto de atribución a los comuneros es la calificación de la misma. Obviamente, esta calificación se debe efectuar con arreglo a las normas del IRPF, ya que al tratarse de un impuesto de naturaleza analítica, por contraposición al IS, clasifica las rentas en función del origen o fuente de la que proceden y les confiere un tratamiento distinto en atención a dicha circunstancia⁵⁰⁸. Se ha de tener en cuenta que una correcta calificación de la renta obtenida es fundamental en la medida en que va a determinar aspectos tan señalados como son las reglas de cálculo del rendimiento neto atribuible (p. ej. la admisión o no de la deducibilidad de determinados gastos dependerá de la clase de renta de que se trate), la sujeción o no a retención e ingreso a cuenta, a quién corresponderá la obligación de efectuar pagos fraccionados, así como las reglas de imputación temporal.

profesionales. Cfr. RUIBAL PEREIRA, L., *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, Tirant lo Blanch, 2002, p. 27 y ss.

⁵⁰⁷ Ni siquiera a nivel normativo se ha dado una solución uniforme; como muestra de ello, en Navarra, la atribución de las rentas procedentes de una actividad económica obtenidas a través de una comunidad societaria, se atribuyen conforme al criterio general de individualización de rentas aplicable a las personas físicas. Tal y como determina el art. 49.2 de la Ley Foral del IRPF/1998: *“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. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las entidades en régimen de atribución de rentas ejerzan actividades empresariales o profesionales, las rentas serán atribuidas a quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos afectos a tales actividades”*.

⁵⁰⁸ A efectos de calificación de la renta de la entidad resulta indiferente la condición subjetiva de los miembros de la entidad; la normativa del IRPF resultará aplicable con independencia de que todos los miembros de aquélla sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes del IRNR.

Como punto de partida debemos atender al contenido del artículo 88 LIRPF que, recogiendo la misma previsión que la Ley anterior del Impuesto, dispone: “*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 primer lugar, el precepto viene a indicar que las rentas atribuidas por la entidad conservan la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde proceden y no se modifica por el hecho de haberse obtenido a través de la entidad. Quiérese decir con ello que no se ha previsto una *fuentes específica* que ubique la renta atribuida⁵⁰⁹, sino que la misma debe calificarse conforme a la naturaleza y régimen tributario propio de alguna de las categorías recogidas en la LIRPF⁵¹⁰, esto es, como rendimientos de actividades económicas o del capital (mobiliario o inmobiliario), como ganancias o pérdidas patrimoniales o bien como imputaciones de renta⁵¹¹.

Lógicamente, los únicos rendimientos que por su propia naturaleza no podrán ser obtenidos por medio de estas entidades son los del trabajo personal, que siempre se obtendrán directamente por las personas físicas⁵¹².

⁵⁰⁹ En mismo sentido, CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F., *El Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas de 2007*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, 2008, p. 56.

⁵¹⁰ A diferencia de lo que sucedía con las rentas imputadas procedentes de las sociedades en régimen de transparencia fiscal, las cuales se incorporaban a la base imponible como un componente distinto de renta, en el régimen de atribución no existe una calificación propia para las rentas atribuidas así como tampoco existe limitación en la compensación de rendimientos negativos.

⁵¹¹ Así por ejemplo, en el caso de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica, las rentas obtenidas a través de la entidad se atribuyen como rentas de una actividad económica y, de modo similar, en el supuesto de que obtenga rentas por el arrendamiento de bienes inmuebles, éstas se calificarán como rendimiento del capital inmobiliario para cada uno de los comuneros, salvo en el caso de que dicho arrendamiento se realice con la correspondiente organización empresarial que permita considerar la existencia de una actividad económica.

⁵¹² Cuestión distinta es la procedente calificación como rendimientos del trabajo personal de quien presta servicios para una comunidad de bienes sin ostentar la cualidad de socio, ni desempeñar cargo ejecutivo o de administración, lo que obviamente implica la condición de trabajador por cuenta ajena en virtud de existencia de una relación laboral. En este sentido, como advierte la STSJ de Canarias de 30-11-01 (AS 2002, 120): “(...) *la demandante vino prestando servicios por cuenta y orden de un Empresario, como trabajadora de esta Comunidad y no de sus partícipes, con una categoría profesional y una retribución propias de un trabajador por cuenta ajena, estando, como tal, afiliada a la Seguridad Social y cotizando la empresa al efecto, y ello hasta que tal relación terminó por despido. En suma la actora era una mera trabajadora de la Comunidad, en*

En el supuesto de una comunidad societaria en la que alguno de los comuneros trabaja en la actividad percibiendo por ello una retribución o “sueldo”, la DGT ha señalado con respecto a la calificación de los rendimientos que el comunero percibe por su trabajo en la entidad que aquellos no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el comunero una parte su rendimiento empresarial, ya que se trata de un anticipo o un importe de su participación en el rendimiento de la actividad económica, no estando sometido por ello a retención.

Al margen de esta puntualización, si de acuerdo con la previsión del art. 88 LIRPF es cierto que las rentas obtenidas carecen de autonomía pues participan de la naturaleza de alguno de los componentes de renta recogidos en la LIRPF (art. 6.2), y ello con el fin de aplicar el régimen normativo que les corresponda según el carácter de mismas, entendemos que quizá hubiese sido más acorde con el espíritu del régimen de atribución la integración de las rentas procedentes de la comunidad, una vez calificadas, en los correspondientes apartados del modelo de declaración-liquidación previstos para cada una de las categorías de renta, y no como se establece actualmente, en un apartado específico donde debe consignarse directamente la cifra correspondiente al *rendimiento neto atribuido* por la entidad⁵¹³. Porque, en definitiva, si el comunero -no la comunidad- es el contribuyente a quien corresponde el pago del impuesto, así las cosas, no podrá rectificar de forma unilateral la renta atribuida por la entidad, a sabiendas incluso de haberse

virtud de una relación laboral propia del ET sin que en absoluto venga a impedir tal consideración el hecho del parentesco con un integrante de aquella Comunidad y las vinculaciones que con él constan, puesto que no desvirtúan la realidad constatada y declarada de que hubo servicios retribuidos realmente prestados en condiciones propias de la relación de trabajo, sin que la actora efectuase otras labores en la empresa que las dichas y para la Comunidad a cuya titularidad y patrimonio era tan ajena como que ni siquiera era parte de la misma”.

⁵¹³ Como advierte SANZ GADEA, E., “Modificaciones de la Ley 43/1995 establecidas por la Ley 46/2002 (Desaparición de la transparencia fiscal interna y establecimiento de las sociedades patrimoniales) (II)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 241, CEF, 2003, p. 17: “una regulación así concebida contradice la esencia del régimen de atribución que consiste, simplemente, en que los partícipes de la entidad en atribución realizan el hecho imponible y no hay otro hecho imponible que el realizado por los mismos, de aquí que la renta obtenida a través de una entidad en régimen de atribución deba tener el régimen de cualquier otra renta que pudiera obtener el partícipe (...)”.

producido un error con respecto al componente de renta de que se trate. En definitiva, si los rendimientos atribuidos no constituyen una categoría *sui generis* de renta, el impreso oficial de autoliquidación del IRPF no debería establecer un concepto separado para declarar dichos rendimientos con las consecuencias que de ello pueden derivarse. Probablemente, si el legislador hubiese sido coherente con la declaración del art. 88 quizá no hubiese ubicado el régimen de atribución en el Título X (“Regímenes especiales”) de la LIRPF, junto a los regímenes de imputación de rentas.

En segundo lugar, el artículo 88, *in fine*, remite la citada calificación de la renta a cada uno de los miembros de la entidad. En relación con este último inciso debemos señalar el cambio que introdujo la derogada Ley 40/1998, del IRPF, en esta materia respecto de la Ley 18/1991, pues desde entonces la LIRPF matiza -al igual que la actual LIRPF/2006- que las rentas se atribuyen a cada miembro de la entidad en función de la fuente de donde proceda para “*cada uno*” de ellos, mientras que la LIRPF/1991 (art. 10.2) no contenía esta previsión⁵¹⁴. De este modo resulta que, si bien en principio la renta atribuida se califica de la misma forma que la renta obtenida por la entidad, la propia norma prevé que dicha calificación depende de cada miembro de la entidad; esta redacción viene a corroborar la interpretación de que, con independencia de la calificación de la renta obtenida por la entidad, al atribuirse a cada uno, la calificación puede variar; sobre todo en el caso de las actividades económicas⁵¹⁵.

Si como hemos venido defendiendo hasta el momento, lo verdaderamente determinante es que la propia entidad sea susceptible desarrollar autónomamente una actividad económica, es lógico que

⁵¹⁴ De acuerdo con la redacción del art 10.2 de la LIRPF/1991 (“*las rentas imputadas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan*”), PEÑA GARBÍN, *op. cit.*, p. 190, señalaba con respecto a este tipo de rentas: “(...) que aunque se obtengan mediante la interposición de una comunidad o sociedad civil no por ello dejarán de ser rentas del capital, de actividades empresariales o profesionales o incrementos o disminuciones de patrimonio (...) Si la entidad ejerce una actividad empresarial o profesional, como sucede en lo que denominábamos “comunidades societarias” ésta será la naturaleza de las rentas imputadas. No acabamos de entender por qué la DGT, aunque a efectos de la deducción variable, exigía que se demuestre el ejercicio de la actividad de forma habitual, personal y directa por los diferentes sujetos integrados. La única explicación sería para evitar repartos arbitrarios de rentas entre miembros de una unidad familiar ante la posibilidad de declarar separadamente”.

⁵¹⁵ BUSTOS BUIZA, SÁNCHEZ GALIARDO, y SEIJO PÉREZ, *op. cit.*, pp. 42-43.

cuestionemos la opinión de quienes califican la renta atendiendo a la concreta *forma de participación o función desempeñada por cada uno* de los miembros en la actividad de la entidad, cuyo argumento principal es la introducción del inciso final del precepto anteriormente señalado y, según la cual, las rentas objeto de atribución sólo tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades económicas para los miembros que ordenen por cuenta propia de forma habitual, personal y directa los factores de producción, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.4 LIRPF; mientras que para aquéllos que no ejerzan directamente la actividad y se limiten a realizar aportaciones de capital, la renta será calificada como rendimiento del capital mobiliario⁵¹⁶. Sobre la naturaleza de dicho rendimiento, siguiendo el planteamiento de la DGT, el rendimiento obtenido por el miembro que sólo aporta capital (p. ej. recursos financieros o bienes muebles) se considerará retribución por la cesión a terceros de capitales propios, el cual recibirá el mismo tratamiento que las cuentas en participación⁵¹⁷. Por ello hay quien afirma que “los miembros que sólo aportan capital no deberían

⁵¹⁶ Es la postura que mantiene la DGT en Resoluciones, p. ej. de 29-1-99 (núm. 0114-99), 27-10-04 (núm. V0238-04), 15-6-06 (núm. 1130-06), 17-10-05 (núm. 2090-05), 17-4-07 (núm. V0814-07) y 25-2-04 (núm. 0407-04), afirmando en esta última con respecto al tratamiento de los rendimientos percibidos por el socio capitalista de una sociedad civil que se dedica a la explotación de un negocio al por menor de diversos artículos: “*En el caso de que el socio de la entidad se limite a efectuar aportaciones de capital a la misma, pero no intervenga en la ordenación de los factores de producción, las rentas atribuidas al mismo tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario*”. Asimismo, este criterio es adoptado en las normativas forales de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, con la peculiaridad de que el rendimiento imputable a los miembros cuya participación en la entidad se limite a la mera aportación de un capital, sin intervenir en la ordenación por cuenta propia de los medios y recursos afectos a la actividad, será como máximo del 15 % del capital aportado.

⁵¹⁷ En la actualidad parece claro que los rendimientos de las cuentas en participación tienen la consideración de retribución por cesión de capitales propios, siendo deducibles del rendimiento obtenido por el partícipe gestor. En esta línea, *vid.* Resoluciones de la DGT de 18-1-11 (núm. V0069-11) y 27-10-04 (núm. V0238-04), que en el caso de una sociedad civil dedicada al asesoramiento fiscal y contable, en la cual sólo dos de los socios prestan estos servicios, la DGT entiende que el rendimiento de la actividad económica deberá ser atribuido únicamente a los dos socios que ejercen la actividad, obteniendo el no ejerciente rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención, retención que deberá ser practicada por la entidad en régimen de atribución de rentas. Aunque la resolución puede admitir varias lecturas, permite desde luego la que conduce a resultados idénticos a la exclusión del tercer socio de la entidad en atribución. En otro caso, la entidad estaría practicando una retención sobre la distribución de sus propios resultados a atribuir.

formar parte de la comunidad sino articular su aportación como un préstamo, arrendamiento, cuenta en participación o similar, que sirva de fundamento al rendimiento que obtienen”⁵¹⁸.

A las consideraciones realizadas debemos añadir que como consecuencia de tal planteamiento, al prescindir de la existencia real de una comunidad societaria, se va a producir en muchas ocasiones una doble calificación de las rentas obtenidas a través de la entidad. Piénsese en una comunidad societaria en la que un miembro es profesional y el otro capitalista; no cabe duda que a efectos del cálculo del rendimiento neto atribuible la entidad desarrolla una actividad profesional y, por tanto, los rendimientos obtenidos por la comunidad se considerarán, en el IRPF, derivados de una actividad profesional, quedando la comunidad obligada a soportar la retención a cuenta cuando las rentas se satisfagan o abonen por una persona o entidad obligada a practicar retención. Ahora bien, en el momento de atribuir la renta a los distintos miembros, la calificación de la misma dependerá de la forma de participación de cada uno pues -según defiende la Administración- el hecho de que alguno de ellos sea un “socio capitalista” puede significar

⁵¹⁸ En este sentido podemos citar, por ejemplo, a RODRÍGUEZ VEGAZO, *op. cit.*, p. 1061. Asimismo, DELGADO PACHECO, *op. cit.*, pp. 1218-1219, señala con respecto a esta cuestión: “Aceptando que en determinadas circunstancias, un miembro de una entidad pueda ser ajeno a la actividad económica realizada por la entidad misma y ostentar esa condición por sus aportaciones de capital a esa entidad en atribución, cabría cuestionar si la mejor solución es la doble calificación de las rentas atribuidas, con los problemas de gestión que además supone, o entender que en realidad ese aparente participe no es miembro de la entidad. Así en el caso de una comunidad de bienes sobre un inmueble en el que además se desarrolla una actividad económica, podría ser que, en realidad, hubiera dos entidades en atribución, por la copropiedad del inmueble cedido y por el desarrollo de una actividad económica por medio de una comunidad societaria (...)”. Sin embargo, no se le escapa al autor el inconveniente que plantea dicha opción cuando advierte: “Ciertamente, esta solución puede resultar de más compleja aplicación en el caso de sociedades formalmente constituidas. Aunque la Administración cuente con las facultades de recalificación previstas en los artículos 13 y 115.2 de la LGT y con la posibilidad de cuestionar la realidad de los pactos aparentes de distribución de los resultados, la cuestión sin resolver se hallaría en las sociedades civiles de profesionales en las que sólo alguno de los socios ejercen, o pueden estatutariamente ejercer la actividad, pudiendo los otros ser socios que han puesto en común capital. Esta situación se hace en ocasiones más compleja con la intervención de cónyuges o titularidades gananciales”.

que no realiza ninguna actividad profesional, por lo que en tal caso las rentas percibidas constituirán rendimiento del capital mobiliario⁵¹⁹.

Si por un lado se está admitiendo que es la propia comunidad formalmente constituida quien realiza la actividad económica y no cada uno de los comuneros de forma independiente, nos cuestionamos por qué a la hora de calificar las rentas que provienen del ejercicio de la actividad a través de la entidad, se atiende a la concreta función que desempeña o aportación que realiza el comunero. Mediante la citada distinción entre dos tipos de miembros, esto es, los que intervienen en la ordenación por cuenta propia de los factores productivos y, por otra parte, los que ceden los capitales necesarios, se viene a confirmar que para cada uno de ellos - miembros todos de una misma entidad- la renta procedente de la actividad empresarial tiene una naturaleza jurídica distinta, lo cual no parece muy coherente si se tiene en cuenta que cuando varios sujetos constituyen una comunidad societaria o cualquier otra entidad con el fin de llevar a cabo el ejercicio conjunto de una actividad económica, en definitiva, lo están haciendo para que sea ésta la que lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de los factores de producción y los recursos humanos.

Asimismo, en estos supuestos de comunidades de bienes empresariales en las que unos miembros aportan el desarrollo efectivo de la actividad y otros el capital, qué duda cabe que todos y cada uno de ellos están asumiendo tanto el riesgo de las pérdidas como la posibilidad de obtención de ganancias derivadas del ejercicio conjunto de la actividad. Dicho en otros términos, el riesgo lo va a soportar tanto el que aporta el factor *industria* (trabajo o servicios) ante la posibilidad de que no le sea retribuido, como aquél que aporta el factor *capital*, y puede perderlo. Luego no resultaría relevante a estos efectos la condición con la que inicialmente se efectuó la aportación, puesto que lo que realmente debe tenerse en cuenta es que, todos los socios, y siempre que se den las circunstancias mencionadas, son por el mero hecho de serlo, empresarios. Siendo así, si nos atenemos a la función

⁵¹⁹ De esta opinión es partidaria, GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., *La tributación de la renta obtenida por sociedades profesionales*, Colex, Madrid, 1999, p. 52, y asimismo, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a. J., “El régimen de atribución de rentas a personas físicas: algunos supuestos particulares de comunidades de bienes”, *La Ley*, núm. 2, 2001.

que los socios realizan en la sociedad, las rentas percibidas por todos ellos se calificarían de rentas de la actividad económica, tanto para el socio que inicialmente aportó industria como para el que aportó capital⁵²⁰.

De hecho, a esta idea parece responder la postura que adopta la propia DGT en algunos supuestos a los que nos referíamos en el epígrafe anterior; se trata de consultas aisladas, en las que acepta la existencia de comunidades empresariales en las que sólo una persona realiza materialmente la actividad, calificando los rendimientos atribuidos a todos los miembros como rendimientos de actividades económicas siempre que todos ellos asuman el riesgo del ejercicio empresarial. A modo de ejemplo, podemos citar la resolución de 30 de julio de 1998 (núm. 1400-98), que recoge el supuesto de una comunidad de bienes dedicada a la actividad de transporte de mercancías en la que sólo un comunero realiza la actividad, ostentando el otro la titularidad del vehículo y de la actividad⁵²¹; y asimismo, la resolución de 19 de septiembre de 2001 (núm. 1711-01), relativa a una comunidad bienes constituida por tres comuneros para la confección de proyectos de infraestructuras siendo uno sólo de ellos el que realiza materialmente los proyectos y ejerce de administrador, señalando en este caso, que “en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán el mismo carácter de rendimientos de actividades económicas”.

Por último, la Resolución de 14 de junio de 2001 (núm. 1169-01) señala en los mismos términos que las anteriores, que los rendimientos percibidos por el socio de una sociedad civil que no participa en el desarrollo de la

⁵²⁰ Cfr. GIL PÉREZ, A., TERRASA MONASTERIO, M., y SÁNCHEZ LÓPEZ, A., *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi, 2000, p. 180.

⁵²¹ Señala literalmente la Contestación de la DGT: “En el escrito de consulta se indica que el reparto tanto de los gastos como de los beneficios se asume por partes iguales, por ello, de acuerdo con los preceptos citados, cuando el conductor del vehículo efectivamente participe en la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, realizará una actividad empresarial conjuntamente con el primitivo empresario y consecuentemente, ambos obtendrán rendimientos de actividades empresariales, debiendo cumplir las obligaciones de esa titularidad. Dicha realidad se correspondería con la forma jurídica de comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial, en la que la participación de cada comunero según se indica en el escrito de consulta sería del 50 por 100”.

actividad económica se califican como renta de la actividad y no como renta del capital (“*en el supuesto de una sociedad civil que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas*”). Esta conclusión se condiciona únicamente a que la actividad económica se desarrolle como tal por la sociedad civil, insistiéndose en la necesidad de “que todos los socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial o profesional, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos”⁵²².

En definitiva, como señalan algunos autores⁵²³, lo verdaderamente importante es que la entidad, en base a su autonomía patrimonial y organización autónoma, sea capaz de obtener una determinada categoría de rendimientos pues, en tal caso, si realiza una actividad económica, como la renta se debe calificar en origen, se considerará que los rendimientos mantienen dicha calificación. Así, con respecto al comunero “capitalista” integrante de la comunidad societaria, creemos que los rendimientos que obtenga por sus aportaciones –dinero, maquinaria, derechos, u otros bienes– deben calificarse como derivados de la realización de actividades económicas y no como rendimientos procedentes del capital mobiliario. Si desde el principio descartamos la obtención de los rendimientos por la vía de *cesión a terceros de capitales propios*, dada la consideración del sujeto receptor como miembro de la entidad⁵²⁴; tampoco parece que puedan provenir de la *participación en fondos propios de entidades*, pues la carencia de personalidad jurídica en la que se justifica que la comunidad no sea sujeto pasivo de impuesto alguno sobre la renta, determina que los bienes puestos

⁵²² En el mismo sentido, *cfr.* Resoluciones de 15-6-06 (núm. 1125-06), 21-5-01 (núm. 0938-01) y 18-9-01 (núm. 1700-01).

⁵²³ AA.VV., *Comentarios al Impuesto sobre la Renta...*, *op. cit.*, pp. 179-180.

⁵²⁴ Es dudoso que deba darse el mismo trato al miembro capitalista de una comunidad societaria que al cuentapartícipe de un contrato de cuentas en participación, el cual únicamente da lugar a una relación contractual calificable como “sociedad interna”. En este caso, el partícipe no interviene en el negocio del gestor, único dueño del negocio que así se muestra frente a terceros con quienes contrata, y que adquiere para sí los bienes y derechos que aporta el partícipe no gestor integrándolos en su patrimonio; de tal modo que en ningún caso el contrato supone la creación de un patrimonio común de las partes [vid. STS de 5-2-98 (RJ 1998, 407)]. Frente a ello, el comunero que aporta capital a una comunidad societaria, es miembro de la misma con todas las consecuencias que ello comporta (*vgr.* responsabilidad, participación en ganancias y pérdidas, etc...).

en común no dejen de ser propiedad del aportante. Desde esta perspectiva, la comunidad societaria carece de fondos propios, a diferencia, p. ej. de las sociedades capitalistas, en las que el socio percibe dividendos como retribución a sus aportaciones a la sociedad. En este caso, los rendimientos sí que se califican como rendimientos de capital por participar en una sociedad -sujeto pasivo del IS- que cuenta con un patrimonio propio, que es el resultado de un traspaso de titularidad a la misma de los bienes aportados. Adviértase, por otro lado, que la obligación de realizar los pagos fraccionados correspondientes a las actividades económicas realizadas por la comunidad recae sobre todos los comuneros, con independencia de si ejercen directamente la actividad o se limitan a aportar capital.

Por último, no queremos dejar de llamar la atención sobre la tramitación del texto del artículo 73 en la Ley 46/2002, por cuanto el contenido del mismo se recoge sin modificación alguna en el actual art. 88 LIRPF/2006. En la redacción final de aquel precepto se suprimió el párrafo segundo previsto en la versión del Proyecto que contenía una mención expresa a la calificación de las rentas atribuidas en los supuestos en los que la entidad en régimen de atribución de rentas desarrollara una actividad económica. En concreto, se indicaba que la renta obtenida por la entidad se atribuía en su totalidad a los miembros que realizasen la actividad económica, mientras que las contraprestaciones o utilidades correspondientes a los miembros que no ejerciesen dicha actividad y limitaran su participación a la mera aportación de un capital se calificaban como rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios⁵²⁵. Así pues, teniendo en cuenta que la distinción entre los miembros de la entidad en función de su aportación a la actividad ha desaparecido y el legislador también desaprovechó la oportunidad de aclarar esta cuestión con motivo de

⁵²⁵ Artículo 73.2 LIRPF, según redacción dada por la Ley 46/2002: “*En el supuesto de ejercicio de actividades económicas a través de entidades en régimen de atribución de rentas, la renta obtenida por la entidad se atribuirá, en su totalidad a los socios, herederos, comuneros o partícipes que, de acuerdo con el artículo 11.4 de esta Ley, ejerzan de forma habitual, personal y directa la ordenación de los factores de producción. Las contraprestaciones o utilidades que correspondan a los miembros de la entidad que únicamente efectúen aportaciones de capital a la misma, se calificarán como rendimiento del capital mobiliario procedente de la cesión a terceros de capitales propios, y tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica*”.

la aprobación del Reglamento del IRPF, se podría defender la postura que mantenemos por lo que se refiere a la calificación de estas rentas.

3.2.2. Determinación de la renta atribuible.

Una vez se ha procedido a la calificación de la renta obtenida se hace preciso determinar la renta atribuible a cada comunero. Ciertamente, la LIRPF no se caracterizó por su concreción al respecto hasta que la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, modificó su redacción introduciendo una serie de normas relativas al modo de calcular las rentas a distribuir entre los miembros de la entidad, que entraron en vigor el 1 de enero de 2003. Con anterioridad a esta fecha, la discusión doctrinal se había centrado tanto en la cuestión relativa a la *determinación de la normativa aplicable* para calcular la renta objeto de atribución, como en el *modo de realizar* dicho cálculo.

Por lo que se refiere al primer aspecto, cabe señalar que en la práctica la cuantificación de la renta se venía realizando conforme a las reglas del IRPF⁵²⁶, si bien algunos autores estimaban que la solución más correcta pasaba por la utilización de las normas del IS relativas a la base imponible, sin perjuicio de que la renta ya cuantificada fuese atribuida posteriormente a los miembros de la entidad. En este sentido, se manifestaban ALBIÑANA⁵²⁷ y FALCÓN Y TELLA⁵²⁸, poniendo de relieve este último autor el rechazo

⁵²⁶ Como señala RODRÍGUEZ VEGAZO, *op. cit.*, p. 1065: “Obviamente esta situación determinaba la existencia de una economía de opción en aquellos casos en que la cuantificación de la renta era para el miembro de la entidad en atribución, más ventajosa según las normas del IRPF que según la de su impuesto personal (IS o IRNR)”.

⁵²⁷ ALBIÑANA, *El sistema fiscal en España*, Madrid, 1974, pp. 433-436, entiende que tales entidades sin personalidad jurídica necesitan de las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades para determinar la renta que ha de ser imputada a los comuneros, y en este sentido manifiesta “que el beneficio a distribuir por una comunidad societaria (titular de una explotación económica) no puede calcularse del mismo modo que una comunidad «no-societaria» (titular de rentas de posesión de bienes), ni tampoco, con las mismas reglas que se aplican para la determinación del beneficio, excedente o rendimiento de una empresa individual (*vid.* Arts. 18 y 19 LIRPF)”. Igualmente, en “La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria”, *REDF*, núm. 15/16, p. 476).

⁵²⁸ Para FALCÓN Y TELLA, *Análisis de la transparencia...*, *op. cit.*, p. 333, de la no consideración como sujetos pasivos de las entidades sin personalidad, en modo alguno puede extraerse la consecuencia de que no les sean aplicables las normas del impuesto. Tampoco las entidades que tributan en transparencia propia son sujetos pasivos del

de esta opción por parte de un sector doctrinal con fundamento en la supuesta incongruencia de aplicar las normas del IS a entidades que no son sujetos pasivos del mismo (ABELLA POBLET, HERMENEGILDO RODRÍGUEZ, BIZCARRONDO IBAÑEZ)⁵²⁹, rechazo del que participaba la Administración, tal y como puede deducirse de diversas contestaciones a consultas en las que señala que los rendimientos netos atribuibles a los socios de entidades sin personalidad se determinan conforme a las normas contenidas en la Ley y Reglamento del IRPF.

Por otra parte, la normativa tampoco era concreta con respecto a la forma de calcular la renta atribuible y, a tal efecto, dos eran las posibles soluciones: 1ª) Que la entidad atribuyese los ingresos y gastos que a cada miembro le correspondiesen, en cuyo caso la renta se determinaría cuantitativamente en sede del socio con arreglo a su propia normativa; 2ª) Que la entidad atribuyese a los miembros la renta neta, determinándose ésta en sede de la propia entidad.

Por su parte, la doctrina se encontraba dividida; por un lado, aquellos autores que participaban de la misma postura que la Administración (CARBAJO VASCO⁵³⁰, LÓPEZ BERENGUER⁵³¹), entendiendo que la entidad debía calcular la renta neta para atribuirla posteriormente, y cuyos argumentos principales eran los siguientes:

Primero.- Los gastos deducibles están íntimamente ligados a los ingresos. Si la comunidad de bienes es un mero instrumento o “filtro” para atribuir renta a sus partícipes hay q entender que es un instrumento que sirve para determinar una parte de la base imponible de cada comunero; no tendría sentido poner en común los ingresos, e individualizar unos gastos vinculados

Impuesto sobre Sociedades, y, sin embargo, las normas de éste son de aplicación para determinar el resultado imputable”. *Ídem*, en “La imposición sobre la renta...”, *op. cit.*, p. 82: “La solución más adecuada, dada la conveniencia de un tratamiento paralelo de las sociedades con personalidad y las no dotadas de ésta, sería aplicar también a estas últimas las normas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades relativas a la base imponible.

⁵²⁹ABELLA POBLET, *op. cit.*, p. 150; RODRÍGUEZ, H., *Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 4ª ed., Edersa, Madrid, 1980, pp. 76-77; y BIZCARRONDO IBAÑEZ, A., *Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal*, CISS, 1980, p. 12.

⁵³⁰CARBAJO VASCO, D., *El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, IEF, 2003, p. 26.

⁵³¹LÓPEZ BERENGUER, *op cit...*

a unos ingresos, que se han obtenido en el seno de una organización común⁵³².

Segundo.- El art. 68.2 del vigente RIRPF establece la obligación de llevar unos libros contables únicos para la comunidad, en los que se fijará un beneficio que, convenientemente ajustado, coincidirá con la renta fiscal, y que será el resultado de restar gastos a los ingresos. Por tanto, la comunidad de bienes debe calcular un rendimiento neto. También el art. 112 RIRPF establece obligación de cada comunero de realizar pagos fraccionados “en proporción a su participación en el beneficio en la entidad”, por tanto, participa en el rendimiento neto.

Tercero.- De igual forma, el art. 31 del vigente RIRPF, al tratar de las entidades en régimen de atribución a las que resulte aplicable la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, habla de determinación del “rendimiento neto” de las actividades económicas, resultado al que se llega por la diferencia entre ingresos y gastos.

Aunque podamos mantener que esta era la opinión mayoritaria, lo cierto es que no faltaban autores que consideraban que la atribución por parte de la entidad debía ser de ingresos y gastos de forma individualizada, determinándose la renta neta en sede de cada miembro de aquella (GARCÍA-TORRES, BLAY CISA y ALCÁNTARA)⁵³³. Entre las diversas razones para mantener esta postura destaca la idea de que la comunidad, al no ser sujeto pasivo de impuesto alguno sobre la renta, no tiene ninguna normativa a la que acogerse para calcular el rendimiento neto, lo que unido al hecho de que los partícipes puedan ser tanto personas físicas como jurídicas, aconseja que sean éstas las que calculen el rendimiento neto⁵³⁴.

⁵³² RUIBAL PEREIRA, L., “Tratamiento fiscal de las comunidades”, *op. cit.*, p. 109.

⁵³³ GARCÍA-TORRES, *op. cit.*, añade el siguiente razonamiento: “desde un punto de vista formal, si lo que se imputase fuesen rendimientos netos, éstos deberían estar presentes como tales en el esquema liquidativo del impuesto, como ocurre con las rentas imputadas de transparencia fiscal. También refuerza esta tesis la forma de aplicar las deducciones en la cuota que se derivan de estas rentas, que se hará de forma individualizada...”.

⁵³⁴ Entiende FALCÓN Y TELLA, “La imposición sobre la renta...”, *op. cit.*, p. 83, que la imputación de *ingresos y gastos* a cada miembro según su participación en la entidad estaría reservada a las entidades sin personalidad que, como la comunidad de bienes en sentido estricto, no tienen cabida en el actual art. 35.4 de la LGT, pues en estos casos, no se atribuyen rentas, sino ingresos y gastos derivados de la cosa común. Por el contrario,

Hasta la aprobación del RIS de 1982⁵³⁵, que estableció que la determinación del rendimiento neto se llevaría a cabo a nivel de la entidad mediante estimación directa (art. 359.2), la imputación a cada miembro de los ingresos y gastos que le correspondiesen individualmente había sido el modo de calcular el rendimiento neto a distribuir⁵³⁶; ello provocaba que, según su situación particular, unos pudieran calcular en estimación directa, otros en estimación objetiva e incluso en su modalidad simplificada⁵³⁷, con la consecuencia de que las rentas atribuidas a cada uno de los miembros de la entidad podrían no estar en proporción con su participación en la misma⁵³⁸.

En la actualidad, la opción acogida por la LIRPF en respuesta a las dos cuestiones planteadas está claramente delimitada: la entidad atribuye *renta neta*⁵³⁹, determinada en sede de la misma para todos sus miembros *según las normas generales del IRPF* que regulan la cuantificación de la base imponible, sin perjuicio de ciertas especialidades, lo cual se explica porque frente a la sistemática aplicación de las reglas del IRPF, desde 2003 se atiende a la naturaleza o condición de los miembros que componen las entidades en régimen de atribución.

3.2.2.1. Reglas comunes de cálculo.

El art. 89.1 LIRPF contiene las reglas aplicables para la determinación de la renta obtenida por la entidad que será objeto de atribución a cada partícipe o miembro de la misma en la proporción que le corresponda. Como ya hemos apuntado, el citado artículo viene a confirmar lo que venía siendo la práctica habitual a pesar de la ausencia de previsión legal; nos referimos al

la existencia del precepto que recoge el régimen de atribución de rentas determina que el cálculo de la renta de la entidad deba realizarse determinando en cabeza de la entidad sin personalidad el *beneficio* obtenido por ésta, aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades, para después atribuir a cada miembro la parte proporcional que le corresponda.

⁵³⁵ Aprobado por Real Decreto 2631/ 1982, de 15 de octubre.

⁵³⁶ Art. 6 Orden Ministerial de 12-7-79, por la que se aclaraban cuestiones relacionadas con el pago fraccionado y la estimación objetiva singular.

⁵³⁷ PEÑA GARBÍN, *op. cit.*, pp. 190-191.

⁵³⁸ FALCÓN, *op. cit.*, p. 84.

⁵³⁹ Téngase en cuenta, no obstante, que en determinados supuestos se atribuye la renta neta pero antes de la aplicación de determinadas reducciones, que veremos más adelante.

cálculo de la renta en sede de la entidad, lo que revela que la carencia de personalidad jurídica no es obstáculo alguno cuando puede resultar conveniente a determinados efectos la consideración unitaria de la comunidad de bienes. De hecho, el cálculo de la renta atribuible por parte de la entidad para que ésta sea la que atribuya posteriormente el resultado a los comuneros se configura como una auténtica obligación a tenor de lo dispuesto en el artículo 90 LIRPF, que impone a las entidades en régimen de atribución la obligación de información del cálculo realizado tanto a sus miembros como a la Administración tributaria⁵⁴⁰.

Como regla general, la comunidad de bienes calculará la renta atribuible conforme a la normativa del IRPF, pero sin tener en cuenta las reducciones específicas que afectan al rendimiento neto del capital inmobiliario y las que se aplican por irregularidad en la obtención de la renta de cualquier fuente. La pretensión del legislador es evitar que determinados sujetos, que no tendrían derecho a la aplicación de estas reducciones, se beneficien de ellas por la simple razón de incorporar las rentas en su base imponible a través del sistema de atribución. Como señala RODRÍGUEZ VEGAZO⁵⁴¹, esto ocurriría, por ejemplo, si una persona jurídica sujeta al Impuesto sobre Sociedades obtuviera rentas de actividades económicas con período de generación superior a dos años a través de una comunidad de bienes de la que sea comunero. De no establecerse la imposibilidad de aplicar una reducción del rendimiento neto del 30% tributaria por una base imponible menor (el 70% del rendimiento neto) que la que integraría en su base imponible de haber obtenido directamente los rendimientos. Confirma dicho propósito, el hecho de que la propia Ley del IRPF introduzca la posibilidad contenida en el apartado 4 del artículo 89, para los partícipes de la entidad

⁵⁴⁰ Como advierte DELGAGO PACHECO, *op. cit.*, pp. 1198-1199, se parte del reconocimiento de una cierta subjetividad a la entidad. Frente a la práctica anterior a la reforma de 2002, la normativa vigente no sitúa el cálculo de la renta atribuible en sede de cada uno de los miembros de la entidad sino que concibe ese cálculo como un deber de la propia entidad. Esta concepción se ve refrendada al imponerse a la propia entidad la obligación de presentar una declaración informativa relativa, en primer lugar, a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español. La renta a atribuir se calcula en sede de la propia entidad y ésta misma comunica luego el resultado de ese cálculo a la Administración tributaria y a sus propios miembros. Se aproxima así el régimen de atribución al de las entidades en transparencia fiscal que imputan, en lugar de atribuyen, en la terminología española, sus rentas a sus socios o miembros.

⁵⁴¹ RODRÍGUEZ VEGAZO, *op. cit.*, p. 1066.

que sean contribuyentes de este Impuesto (personas físicas y residentes), de practicar en su correspondiente declaración individual las citadas reducciones sobre la renta que les sea atribuida por la entidad. En definitiva, se excluye la aplicación de las reducciones propias del IRPF a los miembros de la entidad que por no tener la condición de contribuyentes de este impuesto, no tienen derecho a ello.

La mencionada regla general se aplica normalmente, salvo en determinados casos especiales que atienden a la naturaleza o condición de los sujetos que componen la entidad en régimen de atribución. La regulación de estas normas especiales se contiene en el artículo 89.1.1ª letras a) y b), de tal modo que:

a) Cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades⁵⁴² o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, la determinación del importe de la renta atribuible se efectuará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

b) La parte de renta atribuible a los partícipes de la entidad que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, se determinará conforme a lo previsto en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que regula la tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (arts. 24 a 33).

Del tenor literal de esta norma, que no impone que todos los miembros de la entidad ostenten la condición de no residentes sin establecimiento permanente, se deduce que el cálculo de la renta atribuible deberá realizarse conforme a dos normativas distintas, en función de la distinta naturaleza de los partícipes. Esta regla especial se convierte así en la excepción al principio de cálculo unitario en sede de la entidad en la medida en que la

⁵⁴² Vigente el régimen de las sociedades patrimoniales durante los ejercicios 2003 a 2006 ambos inclusive, el hecho de que alguno de los miembros fuera una sociedad patrimonial excluía la aplicación de esta previsión, pues aun siendo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades estas entidades determinaban su base imponible de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con determinadas especialidades.

presencia de un contribuyente del IRNR sin EP puede acarrear así la aplicación de las normas del IRPF para el cálculo unitario de la renta a atribuir, salvo para ese mismo contribuyente del IRNR pues en su caso serán de aplicación las normas del IRNR⁵⁴³. No obstante, se ha de tener en cuenta que tratándose de comunidades societarias, esta previsión carece de aplicación práctica en la medida en que conforme a lo dispuesto en el art. 35 TRLIRNR: “En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto con establecimiento permanente”.

En definitiva, del planteamiento seguido en la normativa vigente se deduce que la composición subjetiva de la entidad va a ser el factor que determine la normativa aplicable para la determinación de la renta atribuible, lo que, por otra parte, puede llegar a resultar criticable en determinados supuestos. Piénsese en el supuesto típico de una entidad sujeta al IS que participase junto con algún miembro contribuyente por el IRPF o algún sujeto no residente sin establecimiento permanente; aunque pueda parecer que la normativa aplicable y la forma de cuantificar la renta -en sede de la entidad o de cada miembro- no es una cuestión trascendental para el resultado del rendimiento neto, lo cierto es que la aplicación de las reglas del IRPF para el cálculo global de la renta neta por parte de la entidad podría variar el resultado con respecto a la opción de atribuir ingresos y gastos a cada miembro para que fueran éstos los que determinasen la renta neta conforme a su régimen⁵⁴⁴. En nuestro caso, la consecuencia directa de ello sería que la renta atribuida a la entidad sujeta al IS podría tener un resultado distinto del que hubiese obtenido en caso de haber aplicado las normas del

⁵⁴³ Como señala DELGADO PACHECO, *op. cit.*, p. 1201, la aplicación a estos sujetos de las normas contenidas en el capítulo IV del TRLIRNR, supone la atribución de la renta bruta sin deducción de gastos, salvo en el supuesto de rendimientos derivados de determinadas actividades o explotaciones económicas sin establecimiento permanente.

⁵⁴⁴ Así lo advierten, BLAY CISA y ALCÁNTARA, *op. cit.*, p. 60, al señalar que “cuando todos los miembros de una entidad en atribución de rentas son personas físicas la diferencia entre calcularlo en sede de la entidad o la persona física carece de trascendencia; no obstante, sí la tiene cuando uno de ellos es una persona jurídica. En este caso, sería recomendable imputar ingresos y gastos, todo esto al margen de la consideración de que la entidad de atribución de rentas no tiene personalidad jurídica -salvo en la sociedad civil con personalidad jurídica-, por cuanto entendemos que también sería una de las misiones de la entidad determinar bajo los parámetros de la ley del IRPF o del IS, en su caso, la renta neta a imputar”.

Impuesto sobre Sociedades para determinar su renta gravable. Esto se debe a la existencia de algunas diferencias en la determinación de la renta gravable en el IRPF y en el IS⁵⁴⁵.

En cualquier caso, apunta SANZ GADEA⁵⁴⁶, acertadamente a nuestro juicio, “que el importe de la renta de un miembro de la entidad en atribución, que sea sujeto del Impuesto sobre Sociedades, dependa de la concurrencia de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no parece responder a unos criterios cuya lógica sea fácil de desvelar. La capacidad económica, medida a través de la renta, en nada depende de la naturaleza y régimen fiscal de los otros miembros, y, sin embargo, el importe de dicha renta podrá ser diferente, todas las demás cosas iguales, en función de la presencia de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Veamos ahora cuáles son las reglas aplicables por la comunidad societaria en su labor de cálculo unitario de la renta neta atribuible, en función de su origen o fuente de donde provenga, así como las especialidades a tener en cuenta según la naturaleza de los miembros de la entidad.

3.2.2.2. Rendimientos de capital y rendimientos de actividades económicas.

Con carácter general y salvo en el supuesto de la preceptiva aplicación de las normas del IS cuando así lo determine la naturaleza o condición de los sujetos que componen la entidad, la comunidad societaria aplicará para el cálculo de la renta neta los criterios previstos para cada fuente de renta en la LIRPF. Como decíamos anteriormente, existen limitaciones contenidas en la LIRPF por las que puede verse afectado un sujeto pasivo del IS cuando se

⁵⁴⁵ COSTA I SOLÀ, J., “La nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas”, *Consell obert*, núm. 172, 2003, p. 49: “La aplicación del IS, que supone calcular la renta según los ingresos y los gastos contabilizados, es más beneficiosa para los sujetos pasivos del IS, que se pueden ver perjudicados por la regla general de aplicar la normativa del IRPF, más restrictiva en cuanto a la deducibilidad de gastos y con menos incentivos fiscales”.

⁵⁴⁶ SANZ GADEA, *op. cit.*, p. 20.

aplique esta normativa, y se concretan básicamente en la no deducibilidad de determinados gastos y la no aplicación de ciertas reducciones y exenciones.

Comenzando por los *rendimientos del capital*, debemos distinguir su tratamiento en función de la naturaleza del elemento patrimonial del que procedan. En primer lugar, los rendimientos del *capital inmobiliario* se calcularán conforme a lo establecido en los artículos 22 a 24 LIRPF. Para la determinación del rendimiento neto serán deducibles todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos; no obstante, se ha de tener en cuenta que, si bien ha desaparecido en la actual Ley del IRPF el límite a la totalidad de los gastos en virtud del cual las rentas del capital inmobiliario no podían ser negativas, ahora se establecen limitaciones a la deducción de ciertos gastos que se contienen en el apartado 1 del art. 23 LIRPF⁵⁴⁷, que en el Impuesto sobre Sociedades no existen. En este sentido, el importe total a deducir por los gastos de intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de un bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, así como los demás gastos financieros y de reparación y conservación del inmueble, tienen como límite de deducción, para cada bien o derecho, el importe de los rendimientos íntegros obtenidos⁵⁴⁸; igualmente cuando los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, será deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, en las condiciones que reglamentariamente se determinen⁵⁴⁹.

⁵⁴⁷ En el mismo sentido, *vid.* art. 13.a) del RIRPF.

⁵⁴⁸ No obstante, la nueva redacción del art. 23.1.a) 1º LIRPF introduce como novedad que el exceso de los gastos se pueda deducir en los cuatro años siguientes en las mismas condiciones. Según RODRÍGUEZ VEGAZO, *op. cit.*, se produce una cierta mejora de este límite por su posibilidad de traslado a ejercicios futuros, aunque en contra ahora el límite se aplica bien a bien, como si fueran compartimentos estancos, y antes el límite era para el total de los bienes o derechos que producían rendimientos del capital inmobiliario, que permitía trasvase de rendimientos negativos de un bien a otro dentro del mismo año.

⁵⁴⁹ *Vid.* art. 14.3 RIRPF: “En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho. La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes: a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo. b)

Por otro lado, debemos recordar que conforme a la regla 1ª del apartado primero del artículo 89, en el cálculo de la renta atribuible la comunidad de bienes no podrá aplicar la reducción del 60 por ciento sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, ni la reducción del 30 por ciento sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, que prevén respectivamente los apartados 2 y 3 del art. 23 LIRPF; en su caso, serán únicamente los miembros contribuyentes del IRPF los que podrán aplicar dichas reducciones en su declaración individual.

Por lo que se refiere a los rendimientos del *capital mobiliario*, éstos se determinarán conforme a las normas establecidas en los artículos 25 y 26 LIRPF. Teniendo en cuenta que en el IRPF los únicos gastos deducibles para la determinación de los rendimientos netos derivados de la participación en fondos propios o de la cesión de capitales, son los de administración y depósito de valores negociables (art. 26 LIRPF), no podrán ser objeto de deducción cualesquiera otros gastos realizados para la obtención de estos rendimientos. Así por ejemplo, no serán fiscalmente deducibles los intereses generados por las cuentas de préstamos para la adquisición de instrumentos financieros (acciones) determinantes de rentas del capital mobiliario (dividendos)⁵⁵⁰, deducción como gasto que no estaría limitada a un contribuyente del IS.

Tratándose de rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan. Con respecto a estos rendimientos y los restantes (art. 25.4 LIRPF) que se integran en la base imponible general, no resultará de aplicación para el cálculo de la renta neta

Quando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por ciento.

⁵⁵⁰ En este sentido, *vid.* Resolución de la DGT de 8-8-99 (núm. 1553-99), en la que niega que los intereses generados por las cuentas de préstamos que han financiado la adquisición de acciones, sean deducibles para determinar el rendimiento neto derivado de la percepción de dividendos.

por la entidad, la reducción del 30 por ciento sobre el importe neto de los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, contemplada en el art. 26.2 LIRPF. Si procediera esta reducción, una vez más, serán los contribuyentes del IRPF quienes la practiquen en su declaración individual.

Por último, no debemos olvidar la previsión contenida en el art. 89.5 LIRPF, que determina que los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, deberán integrar en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las acciones o participaciones. De igual modo, tendrá que integrarse en la base imponible de estos partícipes el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas, aunque los mismos no sean exigibles a la conclusión del período impositivo de la entidad.

En cuanto a la finalidad de esta previsión específica que, como puede observarse no se dirige a los miembros contribuyentes del IRPF, entendemos junto a RODRÍGUEZ VEGAZO⁵⁵¹, que el legislador trata de evitar distorsiones en la aplicación de las normas de determinación de la renta, aplicando a sujetos pasivos del IS o del IRNR con EP reglas previstas para los contribuyentes del IRPF. Téngase en cuenta que el art. 94 LIRPF determina la posibilidad de diferir la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de participaciones en fondos de inversión y algunas otras Instituciones de Inversión Colectiva y, por otro lado, que el criterio de imputación temporal previsto en esta ley para los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios es el de la exigibilidad, y no el contable de devengo. Dado que estas dos normas no serían aplicables a un sujeto pasivo del IS que no formase parte de una entidad en atribución⁵⁵², si

⁵⁵¹ RODRÍGUEZ VEGAZO, *op. cit.*, p. 1070.

⁵⁵² Sí hay peaje fiscal y el criterio de imputación temporal es el contable de devengo en este impuesto.

no existiese esta previsión, este sujeto podría alterar su base imponible por el hecho de obtener rentas a través de una entidad en régimen de atribución de rentas⁵⁵³. En definitiva, se trata de dos normas dirigidas a traer al régimen de atribución de rentas dos especificidades del IS que no aparecen en la regulación del IRPF.

Por lo que se refiere a los *rendimientos de actividades económicas*, es preciso poner de relieve las particularidades que presentan los distintos regímenes de determinación de la base imponible en su aplicación por las entidades en régimen de atribución de rentas. De igual forma que si se tratase de personas físicas contribuyentes del IRPF, en el caso de comunidades de bienes que desarrollen actividades económicas, la determinación de la renta atribuible se efectuará de acuerdo con el método de determinación del rendimiento neto que resulte aplicable a la entidad, si bien en el cálculo de la renta neta por el método de estimación directa no procederá aplicar la reducción del 30 por ciento sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, contemplada en el art. 32 LIRPF⁵⁵⁴.

Como es bien sabido, el *método de estimación directa* constituye el régimen general de determinación de los rendimientos de actividades económicas y supone la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en determinados preceptos de la Ley y el Reglamento del IRPF. Así por ejemplo, a efectos de la posible aplicación de los incentivos fiscales previstos en la LIS para las entidades de reducida dimensión⁵⁵⁵, cuando la comunidad de bienes determine su rendimiento neto por el método de estimación directa en

⁵⁵³ Crítica RUIBAL, *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas: la nueva regulación introducida por la Ley 46/2002*, Thomson Aranzadi, 2003, p. 76, esta previsión específica cuya consecuencia deriva de la aplicación del régimen de atribución de rentas, señalando que “hubiese sido más adecuado redactar un precepto similar al que se ha incluido para la inaplicación de los coeficientes reductores de la Disp. transit. novena, es decir, establecer que no tendrán efecto para estos sujetos las previsiones específicas del IRPF que se quieran excluir, y no realizar una afirmación de carácter tan genérico que induce a confusión...”.

⁵⁵⁴ Vid. art. 89.1.1ª LIRPF.

⁵⁵⁵ Arts. 101 a 105 LIS. Los incentivos fiscales se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

cualquiera de sus dos modalidades, el art. 24 RIRPF establece que para la determinación del resultado de las actividades económicas de la entidad en régimen de atribución de rentas, el importe neto de la cifra de negocios tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por la entidad.

Al margen de la preceptiva aplicación de la *modalidad normal* de estimación directa en determinados casos⁵⁵⁶, las comunidades de bienes también podrán aplicar la modalidad simplificada de estimación directa así como el método de estimación objetiva, siempre que todos sus integrantes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF⁵⁵⁷ y concurren todos los requisitos establecidos en la normativa reguladora de cada una de las modalidades. En cualquier caso, la determinación del rendimiento neto se efectuará para la entidad en su conjunto, atribuyéndose éste posteriormente a sus miembros.

De conformidad con lo establecido en los arts. 31 LIRPF y 39 RIRPF, el método de *estimación objetiva* será aplicable para la determinación del rendimiento de las actividades económicas desarrolladas por la comunidad, siempre que concurren las condiciones de carácter general para la aplicación de este método, a saber:

⁵⁵⁶ De conformidad con el art. 30.1 LIRPF, se aplicará obligatoriamente el método de estimación directa normal cuando se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias: 1) La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa; 2) La exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, por haber superado el importe neto de la cifra de negocios del año anterior correspondiente al conjunto de actividades desarrolladas por la entidad, la cuantía de 600.000 euros anuales.

⁵⁵⁷ A partir del 1-1-2003, la LIRPF exige que todos los integrantes de la entidad sean contribuyentes por el IRPF, lo cual implica que si alguno de los miembros es una persona física no residente en territorio español (contribuyente por el IRNR), no podrá la comunidad aplicar ninguno de los métodos de determinación del rendimiento citados, debiendo acudir al sistema de estimación directa. En este sentido, *vid.* Resolución DGT de 19-2-07 (núm. V0290-07) y Consulta programa Informa AEAT nº ref. 125686. Esta exigencia introducida para la aplicación tanto de la modalidad simplificada del método de estimación directa como del método de estimación objetiva, determina la inaplicabilidad de los citados métodos cuando la entidad cuente entre sus integrantes con alguna sociedad o persona física no residente en territorio español, debiendo acudir obligatoriamente al método de estimación directa normal.

1) Que la entidad desarrolle una actividad económica incluida en el régimen⁵⁵⁸;

2) Que la entidad no desarrolle actividad económica, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del impuesto;

3) Que la entidad no determine el rendimiento neto de alguna actividad económica en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, ni se produzca la renuncia⁵⁵⁹ o exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC;

4) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior no supere los límites establecidos en la regla 3ª del ap. 1 del art. 31 LIRPF. Los importes de estos límites se han reducido con efectos a partir del 1 de enero de 2016⁵⁶⁰; a saber: a) Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros anuales; b) Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales.

5) Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior no supere la cantidad de 150.000 euros anuales.

A efectos de los límites de exclusión del método de estimación objetiva y en aplicación de los apartados 4.b) y 5) anteriores, para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deben computarse no sólo el volumen de actividades económicas así como el compras correspondientes a la propia

⁵⁵⁸ Las actividades incluidas en el ejercicio 2016 en el método de estimación objetiva, se establecen en la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 18-11-2015).

⁵⁵⁹ Es preciso no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del régimen de estimación objetiva. Dicha renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los comuneros, pues así lo determina el art. 39.2 del RIRPF; sin embargo, la revocación a dicha renuncia podrá ser presentada por uno solo de ellos.

⁵⁶⁰ El apartado 1 del art. 31 LIRPF se modificó por el art. 1.18 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Esta modificación entra en vigor el 1 de enero de 2016, según establece la disposición final 6.b.

entidad, sino también el correspondiente a las actividades desarrolladas por los comuneros, cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias: a) Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el IAE; b) Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales (art. 39.3 RIRPF)⁵⁶¹.

Esta previsión supone la posibilidad de que en los casos en que una misma persona ostenta la condición de empresario individual y la de miembro de una comunidad que desarrolla una actividad empresarial, esta circunstancia individual sea tenida en cuenta a efectos de calcular los límites de la aplicación del método de estimación objetiva a la comunidad societaria.

De forma similar, la aplicación de la *modalidad simplificada* del método de estimación directa requiere que la comunidad de bienes cumpla los requisitos determinantes de su aplicación definidos en el art. 28 RIRPF⁵⁶², en concreto: a) Que la entidad no determine el rendimiento neto de sus

⁵⁶¹ Así lo ha confirmado la AEAT (Cfr. Consulta Programa Informa nº ref. 127625): “A partir de 01.01.2007 para la definición del ámbito de aplicación deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la entidad en atribución, sino también por las correspondientes desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges descendientes y ascendientes de éstos; así como de otras entidades en atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores que cumplan los requisitos del artículo 32.2 del reglamento sobre límites para aplicación de la EO”). Asimismo, la DGT en Contestaciones vinculantes de 29-10-07 (núm. V2278-07) y 18-5-07 (núm. V0973-07).

⁵⁶² Así lo determina el artículo 31 RIRPF: “1. La modalidad simplificada del método de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que: 1.º Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto. 2.º La entidad cumpla los requisitos definidos en el artículo 28 de este Reglamento.
2. La renuncia a la modalidad deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de este Reglamento.
3. La aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.
4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales”.

actividades económicas por el método de estimación objetiva (y que ninguna actividad desarrollada por la entidad se encuentre en la modalidad normal del método de estimación directa⁵⁶³); b) Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de actividades no supere los 600.000 euros anuales, en el año inmediato anterior; c) Que no renuncie a la aplicación de esta modalidad. La renuncia a la modalidad simplificada deberá efectuarse por todos los comuneros; sin embargo, la revocación a dicha renuncia no requiere unanimidad, en los términos previstos por la normativa reguladora de la declaración censal⁵⁶⁴.

En este caso, tal y como establece el apartado 3 del art. 31 RIRPF, la aplicación del método de estimación directa a la entidad no dependerá de las circunstancias que concurren individualmente en cada uno de sus miembros, es decir, a diferencia del régimen de estimación objetiva, no se acumulan a los ingresos de la comunidad los de sus comuneros y demás personas mencionadas. Por lo tanto, la comunidad podrá determinar su rendimiento con arreglo a este método, cualquiera que sea la situación de los comuneros en relación con las actividades que personalmente desarrollen.

Por último, hay que tener en cuenta que como consecuencia de la calificación como rendimientos de actividad económica -vía régimen de atribución de rentas- de las retribuciones percibidas por cada comunero por su trabajo en la comunidad, estas cantidades no constituyen para la entidad gasto deducible para la determinación del rendimiento neto, precisamente, por constituir aquéllas una mayor participación de ese comunero en el rendimiento neto de la entidad. Así, la DGT señala que la misma consideración se extiende a las cotizaciones al Régimen de Autónomos, en cuanto la obligación de satisfacerlas corresponde al comunero que “trabaja” en la actividad. Consecuencia es que tampoco estas cantidades constituirán

⁵⁶³ En este sentido, el apartado 3 del artículo 28 RIRPF establece: “Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal. No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a esta modalidad, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad”.

⁵⁶⁴ Tanto renuncia como revocación se efectuarán en la correspondiente declaración censal de acuerdo con lo previsto en los artículos 9 y siguientes RGRI.

gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la C.B., sin perjuicio de que el comunero obligado a realizar las cotizaciones sociales minore el rendimiento a él imputable en el importe de esas cotizaciones⁵⁶⁵.

Asimismo, en la resolución de 11-12-00 (núm. 2260-00), relativa a una comunidad de bienes que desarrolla una actividad incluida en la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva, afirma la DGT que se habrá de tener en cuenta que *“la renta atribuible es el resultado de la aplicación de un método objetivo de determinación de rendimientos. Ello supone que la atribución del rendimiento neto resultante de esta modalidad a cada uno de los comuneros deberá realizarse tomando como referencia su respectiva participación en el “rendimiento real” de la entidad. Participación que para uno de los comuneros incluirá también el “sueldo” por su trabajo en la actividad”*.

3.2.2.3. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

La determinación de la renta atribuible correspondiente a ganancias y pérdidas patrimoniales se efectuará con arreglo a las normas del IRPF, y en función de que la ganancia o pérdida patrimonial atribuida se ponga o no de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales, el contribuyente deberá integrarla en la base imponible del ahorro o en la base imponible general, respectivamente, de su correspondiente declaración. Téngase en cuenta que para el cálculo de la renta neta atribuible a determinados miembros de la comunidad existen reglas específicas, algunas de las cuales hemos avanzado anteriormente:

1^a) Para calcular la ganancia patrimonial atribuible a los miembros que sean sujetos pasivos del IS, o contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, *procedente de la transmisión de elementos no afectos* al desarrollo de actividades económicas, no resultarán de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, correspondientes a elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994,

⁵⁶⁵ En este sentido, *vid.* Consultas DGT de 15-6-06 (núm. 1125-06), 12-05-05 (núm. 0823-05), 31-3-08 (núm. V0623-08), 30-3-04 (núm. 0834-04), 21-5-01 (núm. 0938-01), 11-07-97 (núm. 1564-97), 1-7-97 (núm. 1446-97).

respecto de la parte proporcional de la ganancia generada hasta el 19 de enero de 2006 inclusive [art. 89.1.1ª c) LIRPF].

2ª) Cuando alguno de los miembros de la comunidad sea sujeto pasivo del IS o contribuyente por el IRNR con establecimiento permanente, no será aplicable el régimen especial de diferimiento de la tributación previsto en el art. 94.1 LIRPF, que determina que no procederá computar ganancia o pérdida patrimonial alguna cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en dichas instituciones (art. 89.5 LIRPF). Esta regla responde una vez más a la intención de que los miembros de la entidad en atribución de rentas no puedan alterar la tributación de sus rentas mediante la aplicación de normas inexistentes en la normativa de su impuesto personal.

Asimismo, se ha de tener presente que frente a lo previsto en el art. 18 LIS, la aplicación de la norma del art. 35.2 LIRPF en el cálculo del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales, puede determinar la aplicación del *valor de mercado* como valor de transmisión del elemento, *aunque no medie vinculación*, por cuanto que la propia norma establece que el valor de mercado prevalecerá sobre el que efectivamente se hubiese satisfecho si éste fuese inferior a aquél.

3.2.2.3.1. Especial referencia a la constitución y disolución de la comunidad.

Al margen de las anteriores consideraciones, probablemente la cuestión más interesante a tratar sean las consecuencias fiscales de la *constitución y disolución* de una comunidad societaria en el IRPF. Admitida la posibilidad de obtención por la comunidad de toda clase de rentas (excepción hecha de los rendimientos del trabajo), es momento de plantearse si con motivo de las indicadas operaciones entre la comunidad de bienes y sus miembros o partícipes, se pueden apreciar incrementos o disminuciones de patrimonio gravables.

En primer lugar hemos de recordar que, a tenor de lo establecido en el art. 33.1 LIRPF, son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la citada Ley se califiquen como rendimientos; una definición que la Ley acota y completa con una delimitación negativa de un conjunto de supuestos en los que considera que falta alguno de los dos requisitos que determinan conjuntamente la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial (variación en el valor del patrimonio y alteración en la composición del mismo). Téngase en cuenta que el IRPF no grava las plusvalías latentes, sino aquellas que son realizadas, lo que conlleva una necesariamente una alteración en la composición del patrimonio.

Concretamente, el apartado 2 del precitado artículo señala tres casos en los que *se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio*⁵⁶⁶, de los cuales vamos a analizar los previstos en las letras a) y c), que se refieren, respectivamente, a los supuestos de *división de la cosa común* y a la *disolución de comunidades de bienes* o *separación de comuneros*. Adviértase que la redacción de este precepto -al igual que sus predecesores en la normativa anterior- configura la división de la cosa

⁵⁶⁶ En la actualidad es doctrina comúnmente aceptada que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción, pues al estimarse la inexistencia de una alteración patrimonial se imposibilita que lleguen a concurrir todos los requisitos necesarios para que surja el hecho imponible ganancia o pérdida patrimonial. En este sentido, AA.VV (CUATRECASAS), *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 2003, p. 835; SIMÓN ACOSTA, E., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. III, Edersa, Madrid, p. 284; COLLANTES DE ALBA, R., “Artículo 31. Concepto”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2003, p. 217; CAYÓN GALIARDO, A., “La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991”, *RTT*, núm. 14, 1991, pp. 52-53; CAZORLA PRIETO y PEÑA ALONSO, *El Impuesto sobre la Renta...*, p. 157: “El régimen jurídico de exclusión legal afectante tanto a las ganancias como a las pérdidas patrimoniales, que se recoge en el precepto, no entraña la exoneración de las ganancias que se hayan acumulado sobre los bienes afectados. Entraña en puridad que los actos y negocios jurídicos que se citan en aquel precepto no se consideran legalmente como supuestos de alteración patrimonial. Esto no excluirá que cuando se lleve a cabo la alteración patrimonial tributen en toda su extensión los incrementos habidos y que ahora se estima que no se ponen de manifiesto...”; y BANACLOCHE PÉREZ, J., “Comunidad de bienes”, *Impuestos*, núm. 20, La ley, 2007, p. 103.

común y disolución de la comunidad como cosas distintas⁵⁶⁷, una diferenciación fiscal que para algún autor se correspondería con la distinción civilista entre división y disolución, derivada de la circunstancia de que la cosa común puede ser divisible o indivisible⁵⁶⁸.

Esta apreciación nos lleva a realizar un par de consideraciones previas al estudio de las repercusiones fiscales de los actos jurídicos indicados. Entre las diversas causas de extinción de la comunidad que recoge nuestro Código civil, la *división de la cosa común* ha sido considerada tradicionalmente como la más importante debido a la especial atención que le dedica el citado texto legal en sus arts. 400 y siguientes. No obstante, conviene señalar que dentro de los preceptos dedicados a la división de la comunidad, el artículo 404 C.c. prevé dos supuestos que para algún autor no son propiamente casos de división, sino sustitutivos de la misma con el fin de lograr que objetivo que ésta persigue⁵⁶⁹; nos estamos refiriendo a la *adjudicación de la cosa* a un comunero indemnizando a los demás y a la *venta a un tercero*, repartiéndose los comuneros el precio obtenido por ella.

⁵⁶⁷ FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, p. 79, nota a pie de página núm. 38; MARTÍNEZ LAFUENTE, *op. cit.*, p. 213 y ss. La diferencia con respecto a la LIRPF/1978, es que el art. 20.1 afirmaba directamente la inexistencia de incremento ni disminución en los supuestos de división de cosa común, disolución de sociedades de gananciales y, en general, disolución de comunidades o separación de comuneros; y actualmente la ley precisa que “se estimará que no existe alteración en la composición de patrimonio (ni por tanto incremento o disminución)”.

⁵⁶⁸ ROUANET MOTA. E., “Comunidad de bienes. Especificación de derechos (División de la cosa común, disolución de sociedades y separación de comuneros)”, *Actualidad Administrativa*, núm. 15, 2003, p. 361; RODRÍGUEZ MIRANDA, S. y SEMPERE RODRÍGUEZ, F., *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones patrimoniales*, ed. Foro, Madrid, 1980, p. 121. Según BLASCO DELGADO, C., “Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Lex Nova*, 1997, pp. 225-226: “el motivo de esta diferenciación parece ser que el legislador ha querido distinguir entre el género -la comunidad de bienes-, y la especie -la copropiedad-, y por ello, a esta última se ha referido en un apartado independiente (...). A este respecto, es importante señalar que esta distinción no tiene mucha relevancia en el ámbito tributario porque los efectos en ambos casos son los mismos, esto es, su no consideración como alteración en el marco de los incrementos y disminuciones de patrimonio, y por ello, su utilización por el legislador sólo introduce confusión en la regulación legal, ya que en ambos casos se está aludiendo a un supuesto único, el de la disolución de las comunidades de bienes como consecuencia de la división de la cosa común”.

⁵⁶⁹ BELTRÁN DE HEREDIA, *op. cit.*, p. 329.

Téngase en cuenta que, si bien todos los comuneros están legitimados para pedir la división del bien común en cualquier momento⁵⁷⁰, la existencia de ciertos límites establecidos en los artículos 400, 401 y 404 C.c.⁵⁷¹, dificultará el ejercicio de este derecho en determinadas ocasiones: en primer lugar, cuando exista un pacto de indivisión basado en el acuerdo voluntario de los comuneros; en segundo término, cuando de proceder a la división la cosa resulte inservible para el uso a que se destina; y por último, cuando la cosa sea esencialmente indivisible. En este sentido, el TS ha señalado que la indivisibilidad no sólo abarca la real o física sino también la económica o jurídica⁵⁷², basada en la grave depreciación del valor del bien o empresa en comunidad si se produjera la pretendida división⁵⁷³. Así por ejemplo, se ha

⁵⁷⁰ Sobre la facultad de todo comunero a solicitar la división, *vid.* SSTS de 1-4-09 (RJ 2009, 4133), y 28-1-11 (RJ 2011, 301), que señala que “esta acción es una facultad del derecho de propiedad, cuando éste tiene pluralidad de sujetos y es norma imperativa del ordenamiento, no sólo en cuanto a la división material sino también, en caso de ser cosa indivisible, a su división económica o en sentido jurídico (Criterio expuesto asimismo en las SSTS de 10 de enero de 2008, 27 de marzo de 2009 y 15 de diciembre de 2009)”.

⁵⁷¹ *Art. 400 C.c.*: “Ningún copropietario estará obligado a permanecer en la comunidad. Cada uno de ellos podrá pedir en cualquier tiempo que se divida la cosa común. Esto no obstante, será válido el pacto de conservar la cosa indivisa por tiempo indeterminado, que no exceda de diez años. Este plazo podrá prorrogarse por nueva convención”.

Art. 401 C.c.: “Sin embargo de lo dispuesto en el artículo anterior, los copropietarios no podrán exigir la división de la cosa común, cuando de hacerla resulte inservible para el uso a que se destina (...)”.

Art. 404 C.c.: “Cuando la cosa fuere esencialmente indivisible, y los condueños no convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás, se venderá y repartirá su precio”.

⁵⁷² *Vid.* SSTS de 22-1-13 (RJ 2013, 1825), 27-3-09 (RJ 2009, 2392) y 15-12-09 (RJ 2010, 287), 10-1-08 (RJ 2008, 204), 7-7-06 (RJ 2006, 7219), 12-3-04 (RJ 2004, 3166), 3-2-05 (RJ 2005, 913), 21-11-96 (RJ 1996, 8284), 2-12-93 (RJ 1993, 9487), 25-1-93 (RJ 1993, 361), y 13-7-96 (RJ 1996, 5584), en las que se afirma que las apreciaciones sobre la divisibilidad o indivisibilidad son conceptos valorativos deducibles de hechos, dependiendo tales consideraciones, no sólo de la indivisibilidad real, sino también de la jurídica, configurada ésta por resultar inservible la cosa para el uso a que se destina, por su anormal desmerecimiento si se produce la indivisión o por la originación de un gasto considerable en los partícipes.

⁵⁷³ En este sentido, la STS de 10-11-1985 (RJ 6431) señala en el FJº 3º: “si la sentencia del Juzgado declara que procede dividir esa comunidad de bienes, procediéndose a la venta en pública subasta en razón a resultar indivisible el establecimiento fabril o desmerecer de forma importante su valor al producirse la división (...), pretender, como se razona en el motivo, que por aplicación del referido artículo mil sesenta y uno debe procederse a la división con la formación de lotes y su posterior adjudicación a las copartícipes, es desconocer aquella declaración de indivisibilidad del establecimiento mercantil, o de desmerecimiento importante con la división material (...)”. Recientemente, *vid.* STS de 8-3-13 (RJ 2013, 2171) y, en el mismo sentido, RDGRN de 17-9-12 (RJ 2012, 10960).

considerado indivisible un negocio eléctrico perteneciente proindiviso a una persona física y a una sociedad de responsabilidad limitada, lo que conduce a la enajenación en pública subasta del negocio y no a la disolución de la sociedad que lo explota, más aun cuando no todos los comuneros están integrados en dicha sociedad⁵⁷⁴. En definitiva, según expone la sentencia de 15 de diciembre de 2009⁵⁷⁵, la indivisibilidad puede darse de tres modos: indivisibilidad física, inservibilidad y desmerecimiento pero, en cualquier caso, se trata de un concepto valorativo deducible de unos hechos y de exclusiva apreciación de los tribunales para su correcta calificación jurídica⁵⁷⁶.

De acuerdo con lo anterior, se viene considerando que los inmuebles, si no son esencialmente indivisibles, sí desmerecen mucho por su división, aunque con matices⁵⁷⁷. Así por ejemplo, la STSJ de Extremadura de 25 de julio de 2005⁵⁷⁸, entiende que no desmerece mucho por la división una finca rústica que supera la unidad mínima de cultivo tras la división; por el contrario, sí que se considera que desmerece una finca dedicada a la actividad agraria, si al proceder a su división perdiera la condición de explotación agraria prioritaria⁵⁷⁹. Por otro lado, se han calificado como indivisibles los denominados “paquetes de control” o acciones o

⁵⁷⁴ Vid. SSTS de 25-3-96 (RJ 1996, 2439) y 3-4-95 (RJ 1995, 2929), sobre improcedencia de ejercitar la acción de división en un local destinado a cafetería bar, en el que se pretendía su división en dos nuevos locales desiguales, que causaba un perjuicio considerable en cuanto al valor del local en su conjunto e inservibilidad para el uso industrial al que se venía destinando.

⁵⁷⁵ (RJ 2010, 287).

⁵⁷⁶ Vid. SSTS de 28-11-92 (RJ 9453), que cita sentencias que recogen esta reiterada doctrina, y 6-3-02 (RJ 2002, 1911). Asimismo, las resoluciones del TEAC de 29-9-11 (JT 2011, 1053) y (JT 2011, 1125). Si son o no divisibles o desmerecen por su división, es una cuestión que en muchas ocasiones no llega a estar clara y hay que acudir incluso a informes periciales como indica el TSJ de Extremadura en su sentencia de 26-6-97 (JT 1997, 841).

⁵⁷⁷ La doctrina administrativa apunta la existencia de una suerte de presunción *iuris tantum* de que los inmuebles deben considerarse como bienes que, si no son esencialmente indivisibles, si desmerecen mucho por su división. *Cfr.* Resolución del TEAC de 29-9-11 (JT 2011, 1053).

⁵⁷⁸ (JT 2005, 1042).

⁵⁷⁹ Vid. Resolución DGT de 21-11-2011 (núm. V2749-11).

participaciones que atribuyen el control de sociedades mercantiles⁵⁸⁰, así como una empresa o negocio profesional familiar⁵⁸¹.

Desde la óptica del IRPF, hemos dicho que tanto la división de la cosa común, como la disolución de la comunidad de bienes o separación de comuneros, con la consiguiente adjudicación de las partes resultantes a cada uno de ellos en proporción a su interés en la comunidad, no ponen de manifiesto incrementos o disminuciones patrimoniales susceptibles de gravamen, incluso aunque se admita -como hacen algunos autores⁵⁸²- que con ocasión de estos actos la alteración en la estructura patrimonial del sujeto pasivo se produce, toda vez que un derecho abstracto integrado en su patrimonio se transforma en un derecho sobre un bien concreto⁵⁸³.

⁵⁸⁰ En este sentido, la STSJ Castilla-La Mancha de 24-5-10 (JUR 2010, 228553), califica como divisible un conjunto de participaciones de una S.L, en tanto que representan partes alícuotas de un capital social, salvo que se acredite que el reparto de las mismas de acuerdo con las cuotas de participación de cada comunero haría desmerecer mucho su valor.

⁵⁸¹ CALVO VÉRGEZ, J., “Implicaciones fiscales derivadas del acto de partición de la herencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *QF*, núm. 92, 2009.

⁵⁸² ROUANET MOTA, *op. cit.*, pp. 354-355; RODRÍGUEZ y SEMPERE, *op. cit.*, pp. 118-119; SANZ GADEA, “Incrementos de patrimonio (continuación)”, *RTT*, núm. 120, 1993, p. 22 y ss; FERNÁNDEZ LÓPEZ, J. A., *Tributación de los incrementos de patrimonio en el IRPF*, CEF, Madrid, 1994, p. 19; y BLASCO DELGADO, *op. cit.*, p. 224, para quien “existe alteración patrimonial con independencia de cuál sea la postura que se defienda en relación con los efectos -traslativos o declarativos- de la división de la cosa común (...), incluso en el caso de que se considere que el acto de división de la cosa común sólo tiene efectos declarativos, habría que admitir que se altera la composición patrimonial, ya que con ocasión de este acto se da certeza y se concreta la situación de cada titular, y por consiguiente, a través de él se puede poner de manifiesto una variación en el valor del elemento o elementos que se dividen. Otra cosa es que por no tratarse de una alteración definitiva el legislador haya considerado que no es momento adecuado para poner de manifiesto una variación de valor”.

⁵⁸³ Como explica LACRUZ BERDEJO, J.L., y otros, “*Derechos reales limitados. Situaciones de cotitularidad*”, Bosch, Barcelona, 1991, pp. 487-488, “mediante la partición el anterior derecho de cuota, concurrente con otros cualitativamente iguales, sobre una cosa común, se transforma en titularidad individual, generalmente exclusiva, sobre una parte de la cosa. Antes, el partícipe tenía un derecho compartido, limitado, difuso e inconcreto sobre un objeto más amplio; ahora lo tiene exclusivo, absoluto y concreto sobre una parte física de ese objeto que le pertenecerá sólo a él: lo que su derecho ha perdido en extensión, lo ha ganado en intensidad”.

La justificación de esta opción legislativa reside -como vienen señalando numerosos autores⁵⁸⁴ y tribunales⁵⁸⁵- en el acogimiento de la llamada “doctrina de la especificación de derechos”, en virtud de la cual, no se produce alteración en la composición del patrimonio de los comuneros en tanto que éstos ya son titulares de los bienes -aunque de forma compartida- al tiempo de la división, momento en el cual únicamente se determinará la cuota ideal o participación indivisa sobre el haber partible que corresponda a cada uno de ellos; en definitiva, no estamos ante una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino que se trata de una mera individualización o concreción del contenido de un derecho previamente detentado⁵⁸⁶. En estos casos, el legislador tributario opta por diferir el gravamen de las plusvalías que podían haberse puesto de manifiesto con ocasión de la disolución al momento en que se transmitan los bienes o derechos adjudicados, es decir, las rentas latentes no quedan excluidas de tributación definitivamente sino que ésta se traslada a un momento ulterior porque así se facilita su control y se considera preferible someter la renta a gravamen cuando ésta se monetiza y se dispone de liquidez para hacer frente al pago del tributo⁵⁸⁷.

Dado que la división de la cosa común y la disolución de la comunidad de bienes son supuestos fiscalmente neutrales a efectos de IRPF, en consonancia con la doctrina indicada, el último párrafo del art. 33.2 LIRPF, reza lo siguiente: “*Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán*

⁵⁸⁴ SIMÓN ACOSTA, “Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Conceptos y ámbito”, *REDF*, núm. 75, 1992, p. 534; CAYÓN GALIARDO, *op. cit.*, p. 53; GALÁN SANCHEZ, R., “Principales novedades en la regulación de los incrementos patrimoniales en la Ley 40/1998, de 9 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, núm. 1, 2000, p. 380, y BANACLOCHE, *op. cit.*, p. 103.

⁵⁸⁵ Por todas, *vid.* SSTS 23-5-98 (RJ 1998, 4149), 28-6-99 (RJ 6163), 11-6-88 (RJ 1988, 4889); 10-1-91 (RJ 1991, 1470), y 25-3-94 (RJ 1994, 1961); STSJ C. Valenciana 14-10-10 (JUR 2011, 66067); STSJ Asturias 30-4-12 (JUR 2012, 178008) y 9-7-09 (JUR 2009, 399936), STSJ La Rioja 14-2-01 (JT 2001, 614) y 18-4-12 (JUR 2012, 150219); y Resolución del TEAC 29-9-11 (JT 2011, 1053).

⁵⁸⁶ Como señala SIMÓN ACOSTA, *Comentarios...*, p. 284, la doctrina de la “especificación de derechos”, que surge como consecuencia de la polémica sobre el carácter traslativo o declarativo de la partición de la herencia, se utiliza en la ciencia jurídica para explicar la inexistencia de efectos traslativos en la disolución de comunidades de bienes cuando se procede a la división de los bienes poseídos en común.

⁵⁸⁷ BLASCO DELGADO, *op. cit.*, p. 221.

dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos". Quiérese decir con ello que al dividir la cosa común o disolver la comunidad de bienes, el contribuyente no podrá aprovechar ese momento para proceder a una actualización fiscal de los valores originarios de adquisición de los bienes o derechos que reciba, incorporándolos a su patrimonio por un valor distinto a aquél por el que figurasen con anterioridad al acto de disolución de la comunidad.

La DGT añade una importante matización al precepto consistente en que para poder exceptuar la generación de incrementos o disminuciones patrimoniales en estos casos, además de la no actualización de valores, es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al extinguirse una comunidad de bienes o al deshacerse la indivisión se correspondan con las respectivas cuotas ideales de titularidad en el bien común⁵⁸⁸. De acuerdo con ello, es doctrina reiterada en sus pronunciamientos que cuando en la disolución y adjudicación de los bienes se respeten las cuotas de titularidad patrimonial y no se actualicen los valores de los bienes recibidos, *a efectos de futuras transmisiones*, éstos conservarán los valores de adquisición originarios y se considerará como fecha de adquisición, no la de adjudicación de los bienes a los comuneros, sino la fecha originaria de adquisición de aquéllos, sin perjuicio de las especialidades previstas en la normativa del IRPF en relación con los bienes afectos⁵⁸⁹.

⁵⁸⁸ Resoluciones de 9-9-08 (núm. V1798-08), 30-6-08 (núm. 1346-08) y 28-2-07 (núm. 0429-07).

⁵⁸⁹ Vid. Consultas DGT de 31-1-03 (núm. 0137-03) y 28-11-06 (núm. V2372-06), en las que declara que, en la medida que en este tipo de especificaciones de las cuotas ideales de participación en un bien común, no se produzca una ganancia o pérdida patrimonial, porque se han respetado tanto los *porcentajes de participación* como los *valores de adquisición*, a efectos de futuras transmisiones los bienes tendrán la antigüedad de la fecha de su adquisición por los comuneros o cónyuges, y el valor de adquisición será el que corresponda a la cuota parte que satisfizo en su momento. Al respecto, señala COLLANTES DE ALBA, *op. cit.*, pp. 217-218: "El valor de adquisición a considerar entonces, para determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, será para el comunero el mismo valor de adquisición que tenía su cuota *pro indivisa*. Aunque la ley no menciona la antigüedad que haya de considerar para calcular la tributación de esa posterior transmisión, parece lógico entender que habrá que considerar la correspondiente a la fecha de adquisición de la cuota *pro indivisa*...y ello porque según la propia Ley no se ha producido una alteración patrimonial por la especificación de derechos".

En resumen, siempre que sea posible llevar a término la división o disolución de la comunidad mediante la adjudicación a cada comunero de derechos equivalentes a su cuota en la comunidad sin sobrepasar los límites de lo que es la concreción de su derecho abstracto, o dicho en otros términos, cuando se cumplan los dos requisitos señalados, no será posible constatar un incremento o disminución de patrimonio que, en su caso, sí tendrá lugar cuando el comunero proceda a la transmisión a un tercero del bien o derecho que se hubiese adjudicado.

Ahora bien, como señalábamos al principio, no será infrecuente que en determinadas ocasiones no sea posible la división del bien común (*vgr.* cuando sea indivisible o inservible para el uso que se destina). En estos casos, el modo de poner fin a la situación de indivisión será adjudicando la cosa común a uno de los comuneros indemnizando a los demás o vendiéndola a un tercero, posibilidad prevista en el art. 404 C.c.⁵⁹⁰, supuestos en los cuales no se produce simplemente una individualización de derechos sino que se origina una auténtica transmisión patrimonial de los comuneros en favor de uno de ellos o de un tercero⁵⁹¹.

Con relación a la primera posibilidad apuntada, es decir, cuando se adjudiquen bienes por más valor a uno de los comuneros, el hecho de que una de las partes reciba bienes o derechos en una proporción superior a la determinada por su cuota de titularidad, generándose el correlativo defecto de adjudicación en otros, producirá un *exceso de adjudicación* sobre la cuota correspondiente. En principio se ha de tener en cuenta que la existencia o no de compensación en metálico va a determinar el carácter oneroso o gratuito

⁵⁹⁰ La STS de 22-1-13 (RJ 2013, 1825) señala la distinción entre división material y jurídica, afirmando que “la división material se practica cuando la cosa común es divisible y se puede adjudicar una porción a cada comunero; y la división económica, mediante la venta y el reparto del precio en proporción a la cuota de cada uno, cuando la cosa es indivisible físicamente o jurídicamente o por resultar inservible para el uso a que se destina o por desmerecer su valor”.

⁵⁹¹ En esta línea, PÉREZ ROYO, I., *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 147, opina que en los casos de disolución de la comunidad de bienes por adjudicación de los bienes a uno solo de los comuneros mediante la indemnización a los demás o vendiéndolos y repartiendo su importe, sí que existiría un incremento o disminución de patrimonio computable en el Impuesto, ya que no hay posibilidad de diferir el gravamen de la variación patrimonial al momento de la transmisión de los bienes, y por consiguiente, la alteración que sufre el patrimonio no se puede calificar de especificación de derechos, sino de su realización.

del exceso de adjudicación, así como las repercusiones fiscales tanto para el adjudicatario del bien como para el que recibe en menor proporción a su cuota. En este sentido habrá que distinguir:

a) Excesos de adjudicación compensados económicamente:

En la práctica, los excesos de adjudicación suelen ser onerosos, comprometiéndose el adjudicatario a compensar económicamente al resto de comuneros por el valor del exceso. Son múltiples las resoluciones de la DGT⁵⁹² en las que señala que si en el momento de la disolución se produce un exceso de adjudicación y éste se compensa en metálico, se produce un incremento patrimonial gravable en aquellos copropietarios a quienes se adjudiquen bienes o derechos en proporción inferior a su cuota de titularidad y reciban dicha compensación.

A este respecto, la doctrina del TEAC manifestada en la Resolución de fecha 22 de marzo de 2002⁵⁹³, es la de considerar que si al tiempo de la

⁵⁹² La DGT proclama frecuentemente en sus resoluciones que “se producirá una ganancia patrimonial si al hacer la división de un bien en común, se acuerda adjudicarlo a una de las partes compensándose a la otra en metálico o en especie” [Cfr. Consultas -entre otras muchas- de 20-6-02 (núm. 0957-02), 6-6-05 (núm. V1011-05), señalando que genera una ganancia o pérdida patrimonial la adjudicación a uno de los cónyuges, en caso de separación de un matrimonio en régimen de separación de bienes, de la vivienda adquirida en proindiviso, compensándose económicamente al otro; 26-7-10 (núm. V1715-10), 28-2-07 (núm. V0429-07), 28-9-05 (núm. V1897-05), 31-1-03 (núm. 0137-03), 20-6-02 (núm. 0957-02), 14-10-99 (núm. 1862-99) y 16-10-08 (núm. V1858-08), que versa sobre un negocio farmacéutico que venía siendo explotado por un matrimonio en régimen de separación de bienes y es adjudicado, al disolverse la comunidad, a uno de los cónyuges, al igual que el local y la licencia de actividad. En consecuencia, el nacimiento del derecho a la percepción de una compensación económica o en especie a favor del otro cónyuge, originará en este último ganancias o pérdidas patrimoniales. En el mismo sentido, *vid.* STSJ País Vasco de 27-3-03 (JUR 2003, 142442) y STSJ Castilla-La Mancha de 10-6-02 (JUR 2002, 232039).

⁵⁹³ (JUR 2002, 230314). Entiende el Tribunal que en este último caso se produce una alteración en la composición del patrimonio que pone de manifiesto un incremento patrimonial, dejando de tener sentido el diferimiento del incremento patrimonial, puesto que el acto de la división ha tenido ya una trascendencia económica. Por lo tanto, entiende que procede liquidar como incremento patrimonial la diferencia entre la compensación total recibida y aquella cantidad que hubiese compensado el exceso de adjudicación si éste se hubiese calculado en función de los valores de adquisición de las fincas. Los autores de la obra *Comunidad de bienes. Entidades en atribución de rentas, op. cit.*, pp. 80-81, consideran discutible el criterio del TEAC, argumentando que si en el momento de la disolución las valoraciones no se efectúan conforme a los valores de mercado, en ese momento surgirán excesos de adjudicación que deberían tributar. Cierto

disolución, el exceso de adjudicación se compensa en función de los *valores de adquisición*, no existirá incremento patrimonial que, sin embargo, sí tendrá lugar cuando se compense según los *valores de mercado* de los bienes que se adjudican. En la misma línea de entender que las diferencias entre dichos valores deben tributar, se ha pronunciado la Audiencia Nacional en su sentencia de 3 de febrero de 2005⁵⁹⁴, por la que confirma en vía de recurso la doctrina del TEAC, añadiendo que cuando para fijar la compensación entre comuneros en la disolución de la comunidad los bienes se valoren por el valor de mercado en el momento de la adjudicación y no por el valor de adquisición actualizado, ya no estamos en presencia de una especificación de la cuota del sujeto sobre la comunidad de bienes, sino más propiamente ante una alteración en la composición del patrimonio como consecuencia de la incorporación de dinero dirigido a compensar las diferencias entre los valores de mercado de los bienes adjudicados, quedando los patrimonios de los comuneros en una situación distinta de aquélla en la que se encontraban mientras estaba vigente la comunidad. Según declara la Audiencia, este *input* de dinero debe ser calificado como incremento patrimonial y, por tanto, como renta gravable por el IRPF, que se determinará por la diferencia entre la compensación total recibida y la cantidad que el sujeto pasivo hubiera recibido de haberse calculado la compensación por el exceso de adjudicación en función de los valores de adquisición de los bienes transmitidos. En estos supuestos, se entiende que la cantidad o compensación exonerada de gravamen permite que la situación patrimonial antes y después de la división y adjudicación quede inalterada, pero al haber existido un pago en efectivo superior a la compensación exonerada, la diferencia debe liquidarse como ganancia patrimonial.

De esta forma, el exceso de adjudicación que se compensa en metálico constituirá un incremento patrimonial gravable cuando en el momento de la

que en estos casos -tal y como recuerda el TS- si el bien es indivisible y se acuerda adjudicarlo a un comunero, quien compensa al otro, no puede hablarse de excesos de adjudicación a efectos del ITP, de tal forma que podría defenderse que tampoco hay ganancia o pérdida patrimonial, entienden estos autores que existe alteración en la composición del patrimonio, ya que se sustituye una cuota ideal en un bien por una cantidad de dinero.

⁵⁹⁴ (JT 2005, 1272). En un supuesto de división de la cosa común con exceso de adjudicación, parece dar a entender que tal exceso ha venido producido porque se han otorgado valores diferentes al de adquisición en la escritura.

división de la comunidad, la incorporación al patrimonio se realice por un valor superior al de adquisición, y no cuando la incorporación lo fuese por el mismo valor, en cuyo caso el incremento quedaría diferido al momento en que el adquirente enajenase el bien. Es importante destacar que el Tribunal Supremo confirmó, mediante sentencia de 3 noviembre de 2010⁵⁹⁵, la mencionada doctrina de la Audiencia Nacional, sentando a su vez una doctrina que resulta aplicable con el régimen actual, si bien se refiere a los preceptos de la Ley de 1978 y su Reglamento.

A la luz de lo expuesto, se plantea si debemos interpretar el art. 33.2 LIRPF como una prohibición de atender a los valores actuales de los bienes en el momento de fijar las compensaciones económicas por los eventuales excesos de adjudicación que surjan al disolver la comunidad de bienes. Creemos que no⁵⁹⁶. En primer lugar, no parece lógico disolver una comunidad de bienes si no es atendiendo a criterios objetivos de mercado para valorar los bienes, con independencia de cual haya sido su valor de adquisición. Siguiendo en este punto a FALCÓN Y TELLA⁵⁹⁷, pese al tenor literal de la sentencia del TS, no cabe distinguir entre divisiones de la cosa común basadas en el valor de adquisición, y divisiones basadas en el valor de mercado actual; y mucho menos cabe afirmar que estas últimas dan lugar a un incremento de patrimonio, mientras que las primeras se benefician de la regla de no sujeción contenida actualmente en el art. 33.2 LIRPF.

En este sentido, dicho precepto no puede entenderse condicional, en el sentido de que la plusvalía no tributa si al dividir la cosa común el valor de

⁵⁹⁵ (RJ 2010, 7887). Esta sentencia desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 3-2-05.

⁵⁹⁶ También GARCÍA ROSS, J. J. y MUGURUZA ARRESE, J., “La tributación de los excesos de adjudicación resultante de la liquidación de las sociedades gananciales”, *JT*, vol. I, 2006, pp. 2963-2982, entienden que, en modo alguno la prohibición de actualizar valores del art. 33.2 puede significar que los sujetos implicados deben atender al valor de adquisición de los bienes a la hora de formar el inventario por el que principiará la liquidación sin posibilidad alguna de actualización, porque ello como poco, supondría una grave injerencia del derecho tributario en la esfera civil. Además, sólo un inventario actualizado -bien a la fecha de disolución o de liquidación- permitiría llevar a cabo las operaciones liquidatorias y particionales con un cierto grado de seguridad jurídica. Lo que quiere decir el precepto es que adjudicado el bien, éste entra en el patrimonio del adjudicatario por el mismo importe y antigüedad que tenía constante la comunidad.

⁵⁹⁷ FALCÓN Y TELLA, R., “Los excesos de adjudicación en TPO y en el IRPF: la STS 3 noviembre 2010”, *QF*, núm. 13, Aranzadi, 2011.

los bienes no se actualiza a efectos fiscales; sino que se trata de una norma imperativa que afirma, por un lado, la inexistencia de “alteración” con carácter general al tiempo de producirse la división de la cosa común porque se trata de una mera especificación de derechos, y, por otro lado, que el valor de los bienes recibidos nunca se actualiza (a efectos fiscales), con independencia del valor de mercado que se haya atribuido a dichos bienes a efectos de la división, con el consiguiente diferimiento de la plusvalía.

Lo que ocurre es que en el caso de que se produzca un exceso de adjudicación, el comunero que consiente dicho exceso de adjudicación en favor de los demás, especialmente si recibe una compensación en metálico (que lógicamente se fijará atendiendo al valor de mercado actual del exceso de adjudicación), está enajenando su derecho abstracto preexistente (o al menos una parte del mismo) y por tanto debe tributar por la plusvalía (o minusvalía) que supone tal enajenación, que vendrá determinada por la diferencia entre el importe recibido, como valor de transmisión, por un lado, y el valor de adquisición en la comunidad del porcentaje de participación que le correspondía sobre los bienes que hayan sido objeto del exceso de adjudicación.

Quizá con un ejemplo sea más fácil apreciar la forma en que debe cuantificarse esta ganancia. Imaginemos una comunidad de bienes formada por dos comuneros y constituida por dos bienes inmuebles:

Bien 1: Valor de adquisición originario: 200
Valor en el momento de la disolución: 350
Valor por el que el comunero lo transmitirá a un tercero: 500

Bien 2: Valor de adquisición originario: 100
Valor en el momento de la disolución: 200
Valor por el que el comunero lo transmitirá a un tercero: 300

Llegado el momento de disolución y especificación de las cuotas, a un comunero (C1) se le adjudica el bien 1, y al otro comunero (C2) se le adjudica el bien 2. En este momento a cada uno de ellos le corresponde una cuota ideal de 275 $[=(350 + 200) / 2]$. Consecuentemente, en tanto que a C1 se le adjudica íntegramente el bien 1 cuyo valor es de 350, siendo su cuota

ideal de 275, se produce un exceso de adjudicación valorado en 75, que se corresponde con la diferencia entre su cuota ideal y el valor del bien que recibe en el momento de la disolución.

Con motivo de dicho exceso de adjudicación C1 debe compensar al C2 por la parte del bien que éste le “cede”, es decir, por 75. En este caso, la Administración entiende que C2 le transmite una parte del bien 1 a C1, y por ello, se genera para el C2 una ganancia patrimonial que deriva de la transmisión de parte del bien con mayor valor (bien 1).

A efectos de cuantificar la ganancia, como *valor de transmisión* se toma el importe de la compensación recibida, esto es, 75. El *valor de adquisición* de la parte transmitida se determinará en función del valor de transmisión que se genera con la disolución. En este sentido, como el bien 1 en el momento de la disolución vale 350, se estará transmitiendo un porcentaje de 21,42 % del mismo (75/350). Por tanto, la parte del valor de adquisición originario que se corresponde con la parte transmitida sería un 21,42 % del valor de adquisición del bien: $200 \times 21,42 \% = 42,84$.

En el momento de la disolución, por tanto, sólo C2 tributará por la ganancia que genera la diferencia entre el valor de transmisión –la compensación satisfecha- y la parte del valor de adquisición que se corresponde con la parte transmitida, es decir, 32'16, como resultado de (75-42,84).

De acuerdo con lo anterior, entendemos que cuando el bien 1 se transmita posteriormente por el comunero que se lo adjudica, la plusvalía que se pondrá de manifiesto en la futura transmisión del bien se tendrá que calcular conforme a dos valores de adquisición diferentes, distinguiendo la parte de la misma correspondiente a su cuota inicial y la parte correspondiente al exceso de adjudicación, de tal forma que:

Primero.- La ganancia o pérdida patrimonial correspondiente al porcentaje de titularidad que ostentase originariamente en el bien, se calculará por la diferencia entre el valor de adquisición correspondiente a su cuota ideal y la parte proporcional del valor de transmisión. En este caso, el valor y la antigüedad correspondientes a esta parte vendrán determinadas por

la fecha de adquisición del bien⁵⁹⁸ y, en su caso, se tendrán en cuenta las especialidades previstas para los bienes afectos en el artículo 40.2 RIRPF⁵⁹⁹.

Segundo.- La ganancia o pérdida patrimonial correspondiente al exceso de adjudicación, se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del mismo, que coincidirá con el importe satisfecho al otro comunero en el momento de la disolución de la comunidad de bienes, y la parte proporcional del valor de transmisión del bien (importe real o valor de mercado si aquél fuese inferior a éste)⁶⁰⁰.

Siguiendo con el ejemplo anterior, si C1 vende a un tercero el bien por 500 habrá que calcular la ganancia correspondiente del siguiente modo:

- Valor total de transmisión del bien = 500
- Valor de adquisición:

a) Correspondiente a la cuota ideal =

(valor total de adquisición del bien) – (valor de adquisición del exceso) = $(200 - 42,84) = 157,16$.

b) Correspondiente al exceso = 75

- Ganancia patrimonial = $(500) - (157,16 + 75) = 267,84$.

⁵⁹⁸ En este sentido, BUSTOS BUIZA, SÁNCHEZ GALLARDO y SEIJO PÉREZ, *op. cit.*, p. 83; y ROUANET MOTA, *op. cit.*, p. 365.

⁵⁹⁹ Art. 40.2 RIRPF: “Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación”.

⁶⁰⁰ Dicho de otra manera, según FALCÓN, *ibidem*, la ganancia o pérdida patrimonial se calculará conforme al valor de adquisición de la cuota-parte en la comunidad, pero sumando el importe de la compensación que haya pagado, debiendo repartirse dicho importe entre los bienes recibidos en proporción a la diferencia entre su valor de adquisición en la comunidad y su valor de mercado en el momento de la división. En el mismo sentido, ROUANET, *op. cit.*, p. 365. En este caso y respecto a la antigüedad de la ganancia, habría que dar el siguiente tratamiento: a la cantidad satisfecha al otro comunero, como una mejora realizada en la fecha de adquisición de esta parte (la de adjudicación del bien); y al valor de su copropiedad originaria, como inversión inicial.

De este modo comprobamos que, con respecto al bien 1, la suma de las ganancias patrimoniales sometidas a tributación en dos momentos distintos - el de disolución de la comunidad y el de posterior de transmisión del bien-, esto es, $(32'16 + 267,84)$, coincide con el importe de la ganancia total sometida a tributación $(Vt 500) - (Va 200) = 300$.

Por lo que se refiere al bien 2, adjudicado a C2, hay que tener en cuenta que en el momento de disolver de la comunidad no se produce ninguna transmisión, pues el valor del bien que se le adjudica (200) queda comprendido dentro de su cuota ideal en la comunidad (275). Por lo tanto, la ganancia patrimonial generada (200) tributará en el momento de la posterior transmisión del bien $(Vt 300 - Va 100)$.

b) Excesos de adjudicación no compensados económicamente:

Si existiendo un exceso de adjudicación, éste no se compensa en metálico (p. ej. supuesto de renuncia hecha por un comunero en favor de otro), se producirán los efectos propios de las transmisiones lucrativas; en este sentido, el comunero beneficiario del exceso que se consolide como nuevo propietario (donatario) deberá tributar en el ISD por la plusvalía obtenida, aplicando para su cálculo las reglas previstas en el art. 36 LIRPF⁶⁰¹.

Por otro lado, aquél que consienta el exceso en favor de uno o varios comuneros (donante) podrá obtener una ganancia patrimonial gravable en el IRPF que, en su caso, derive de la transmisión lucrativa de bienes que son de su propiedad. El cálculo de esta plusvalía deberá efectuarse conforme a las reglas generales, considerando como importe real de la transmisión el valor

⁶⁰¹ Como advierte FALCÓN, *op. cit.*, en relación con los excesos de adjudicación en el ISD, el TEAC ha precisado, acertadamente, que no existe exceso de adjudicación cuando el mismo es consecuencia de la asunción de la obligación de pagar las deudas pendientes (p. ej. deudas del causante, o derivadas de la propia sucesión, como es el caso del ISD). Por la misma razón, hay que entender que tampoco a efectos del IRPF (ni de TPO) hay exceso de adjudicación cuando el mismo es consecuencia de la diferente revalorización que se ha producido en unos y otros bienes; ello en el sentido de que, si a un comunero se le adjudican bienes que no se han revalorizado, no existe ninguna plusvalía diferida en dicha adjudicación, mientras que si a dicho comunero se le adjudican otros bienes con el mismo valor de mercado, pero que han experimentado una importante revalorización, está asumiendo una plusvalía latente que deberá tributar cuando el bien se enajene, y cuyo coste fiscal es lógico tener en cuenta para proceder a la división.

que resulte de la aplicación de las normas de ISD en el momento de la adjudicación (sin que pueda exceder del valor de mercado) y como valor de adquisición el importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado, con la posible aplicación de los porcentajes reductores del régimen transitorio. En cualquier caso, esta transmisión lucrativa no podrá dar lugar a una pérdida patrimonial computable, de conformidad con el artículo 33.5 LIRPF.

Supuesto distinto al comentado es aquél en el que los comuneros no convengan acerca de la adjudicación del bien a uno indemnizando a los demás. Por lo general, se procederá a su enajenación a un tercero o venta en pública subasta y, posteriormente, el precio obtenido deberá repartirse según la participación de cada uno. En este caso, también se habrá producido una ganancia o pérdida patrimonial como consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio. La ganancia patrimonial correspondiente a cada comunero vendrá dada por la diferencia entre la parte proporcional del valor de transmisión que le corresponda en función de su porcentaje de dominio y el valor de adquisición de su cuota de participación antes de producirse la venta. Es claro que tampoco aquí nos encontramos ante una simple especificación de derechos, pues hay realmente una transmisión conjunta de la cosa común y, por lo tanto, una alteración de la composición del patrimonio de los comuneros que tras la venta se reparten en precio obtenido, poniéndose de manifiesto un incremento o disminución del valor de su patrimonio⁶⁰².

Por todo lo expuesto, no podemos compartir la opinión de quienes defienden la no sujeción de los excesos de adjudicación en el IRPF, en base a la dicción literal del art. 33 de la Ley reguladora del Impuesto, que no distingue entre que haya o no excesos de adjudicación cuando declara que en los supuestos de división de la cosa común y disolución de comunidades “no

⁶⁰² Como afirma ROUANET, *op. cit.*, pp. 363-364, en relación con el supuesto de disolución de la comunidad de bienes mediante enajenación por pública subasta de la cosa común: “Evidentemente, en este caso hay bastante más que la pura y simple “especificación de derechos”, hay realmente transmisión de la cosa común, pues los comuneros, al no aceptarla o no poder dividirla, la transmiten, realizando el correspondiente incremento o disminución de patrimonio. La alteración patrimonial es más compleja y excede, sin duda alguna, de la especificación de derechos, porque en este caso lo que hay es una transmisión conjunta de la cosa común (subasta pública) y luego distribución entre los comuneros del importe del precio conseguido”.

existe alteración en la composición del patrimonio”, argumentando, por ejemplo, “que en el supuesto de adjudicación a un comunero de la cosa indivisible a cambio de una compensación a los otros comuneros, si el «transmitente» tuviera un aumento, el «adquirente» debería actualizar valores y la Ley no lo permite”⁶⁰³ o, asimismo, que si el comunero que recibe una indemnización hubiese de tributar por ella, se produciría una doble imposición, de un lado por la indemnización percibida por el comunero que es compensado en metálico por su cuota, y además en el momento en que el comunero que se adjudica el bien proceda a su enajenación nuevamente por la totalidad del bien⁶⁰⁴; o incluso, que si los comuneros reciben una compensación en dinero no les afecta la prohibición de actualización del valor del bien recibido, puesto que el valor del dinero no es actualizable⁶⁰⁵. Entendemos que de seguirse este razonamiento, además de que se imposibilitaría que a efectos de fijar las eventuales compensaciones por los excesos de adjudicación se atendiera al valor actual de los bienes en el momento de la disolución (en tal caso la compensación que recibiría el comunero no correspondería con el valor de su cuota parte), se produciría un exceso de gravamen en el contribuyente a quien se adjudicara el elemento patrimonial, mientras que el otro, que percibió una compensación en dinero, nunca tributaría.

Tampoco parece correcto trasladar al ámbito del IRPF, la doctrina acuñada por el TS en su sentencia de 28 de junio de 1999⁶⁰⁶, relativa a los supuestos en que la cosa común es por naturaleza indivisible. Partiendo de este razonamiento seguido por diversas salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de justicia en el ámbito de la imposición indirecta y, según el cual, a los efectos del ITP, no se considera como efectiva transmisión la adjudicación de la cosa común a uno de los comuneros con pago por éste a los otros en dinero de la cuota que le

⁶⁰³ POLO SORIANO, A., “Derecho de Familia y Derecho Fiscal. Prestaciones económicas establecidas en los convenios y en las liquidaciones de gananciales”, *Revista de Derecho de Familia*, núm. 36, 2007, pp. 23-64.

⁶⁰⁴ SSTSJ de País Vasco de 15-6-11 (JT 2011, 921) y 2-9-11 (JT 2012, 540).

⁶⁰⁵ BANACLOCHE, *op. cit.*, pp. 97-98; y TORTOSA DÍAZ, A., “¿Es ventajosa una comunidad de bienes?: planificación fiscal a través de comunidades de bienes”, *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, núm. 72, 2007, p. 85.

⁶⁰⁶ (RJ 1999, 6133).

correspondiera en la cosa indivisible, hay quien defiende su extrapolación al IRPF, de tal forma que si el exceso de adjudicación queda exonerado en ITP como consecuencia de la indivisibilidad de bien, tampoco debería tributar en IRPF⁶⁰⁷.

Tal y como el propio TS precisa en su sentencia de 3 de noviembre de 2010⁶⁰⁸ citada anteriormente, esta doctrina no es aplicable “porque en el caso del ITPAJD lo que se está determinando es si se ha producido o no el hecho imponible, esto es, una transmisión en los supuestos de división de cosa común indivisible con adjudicación a uno de los condóminos, hecho imponible que no se produce porque “no hay una verdadera transmisión patrimonial propiamente dicha ni a efectos civiles ni a efectos fiscales sino una mera concreción de un derecho abstracto preexistente”; mientras que en el IRPF, el hecho imponible en los casos de incrementos patrimoniales tiene lugar por el propio incremento, que no se produciría si se diese a los bienes objeto de la división el mismo valor de adquisición, pero no cuando ese valor es superior, ya que en ese caso, es obvio, que ese aumento económico

⁶⁰⁷ Es el criterio seguido por la DGT en su Resolución de 3-9-06 (núm. V1773-06), y por la STSJ Castilla y León de 10-10-05 (JT 2006, 80), que defiende en su FJ 3º, la inexistencia de incremento de patrimonio en la extinción de comunidad, señalando que la división de la cosa común y adjudicación a un comunero, compensando a los demás, es una obligación consecuencia de la indivisibilidad, no pudiéndose calificar como exceso de adjudicación o compra de cuota, no constituyendo transmisión ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Asimismo, declara que “cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho solo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto (...). Que en el presente caso se haya previsto como mecanismo para salir de la comunidad de bienes la realización de una subasta entre los propios comuneros en modo alguno obsta a lo dicho, pues para que haya transmisión -y en consecuencia incremento de patrimonio- es preciso que la misma tenga como destinatario un tercero, lo que no sucede en este caso en que la subasta tiene lugar entre los propios comuneros”.

⁶⁰⁸ (FJ 2º). *Vid.* Resolución del Órgano Jurídico Administrativo de Álava de 24-10-03 (JUR 2005, 61383), en la que se afirma: “(...) la mencionada doctrina jurisprudencial se ha construido en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y no puede trasladarse automáticamente a un tributo, cuyo hecho imponible es otro - eminentemente económico y menos ceñido a las formulas jurídicas- constituido por la obtención de renta por los contribuyentes, entre cuyas fuentes se encuentran las ganancias y pérdidas derivadas de las alteraciones de la composición de patrimonio”.

sí ha alcanzado realidad, máxime cuando el exceso se cubre con dinero procedente de uno de los titulares”.

El IRPF, por el contrario al ITP, no ampara con ninguna exención las consecuencias fiscales de los excesos de adjudicación. La ganancia o pérdida manifestada por la alteración que se deriva del exceso de adjudicación, tributará tanto si el exceso tiene su origen en la voluntad de las partes, como en previsiones legales de adquisición preferente o en la imposibilidad material de dividir la cosa a repartir⁶⁰⁹. Si bien las operaciones de división de la cosa común y disolución de comunidad de bienes, entre otras, se consideran fiscalmente neutrales a efectos del IRPF, creemos que si hubiese sido intención del legislador tributario no gravar los eventuales excesos de adjudicación que puedan surgir en estos casos, así lo hubiese declarado mediante una previsión similar a la establecida en el art. 7.2.B) TRITPAJD, que exonera de tributación a los excesos de adjudicación declarados que surjan para dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 1.062 C.c.: “cosas indivisibles o que desmerezcan mucho con la división”.

Para finalizar, hay que destacar que el art. 33 LIRPF no cita expresamente la *constitución* de una comunidad de bienes entre los supuestos que generan incrementos o disminuciones patrimoniales. Resulta indiscutible que mediante las aportaciones de los socios a favor de una sociedad regular, ésta se convierte en titular exclusiva de los bienes o derechos aportados, produciéndose desde el punto de vista fiscal una ganancia o pérdida patrimonial para cada uno de los socios aportantes; sin embargo, tratándose de comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica, la propia entidad no se convierte en titular de elemento o masa patrimonial alguna.

Hay quienes defienden que, de igual modo que no existe alteración patrimonial en la disolución de la comunidad de bienes (se considera como un supuesto de especificación de derechos en el que no existe transferencia de dominio), sería lógico entender que cuando se trata de la operación inversa, esto es, la constitución de la entidad, las aportaciones que puedan tener lugar “a favor” de la comunidad, no constituyen tampoco alteraciones

⁶⁰⁹ GARCÍA ROSS y MURGURUZA ARRESE, *op. cit...*

patrimoniales⁶¹⁰, añadiendo como argumento que el art. 37.1.d) LIRPF, sólo contempla como generadores de incrementos o disminuciones patrimoniales, los actos de aportaciones no dinerarias a favor de sociedades. Por ello, cuando tenga lugar una aportación a la comunidad, seguirá considerándose que el bien se adquirió cuando lo adquirió el aportante⁶¹¹.

Esta postura encontraría respaldo en el contrato de comunicación de bienes que vimos que propone, entre otros autores, TRUJILLO CALZADO⁶¹², admitiendo el carácter modificativo, y no transmisivo, de las titularidades de los bienes que son objeto de comunicación. Y ello es porque se necesita que todos los bienes sean puestos a disposición de todos los comuneros, que hasta el momento de la constitución de la comunidad poseían en exclusiva únicamente aquellos que eran propietarios individualmente, lo que, lógicamente, implica un traspaso posesorio⁶¹³. En este sentido, afirma ROCA SASTRE⁶¹⁴, que “en la comunicación de bienes no hay pérdida, ni económica ni jurídica, pues el bien que se aporta, se pone

⁶¹⁰ BANACLOCHE, *op. cit.*, p. 101, señala: “La aportación de un bien que se pone en comunidad (constitución convencional de comunidad) no altera el patrimonio del comunero que sigue siendo el propietario de la cosa aportada y tampoco transmite poder de disposición de la comunidad que no tiene personalidad jurídica aunque sea sujeto pasivo del IVA (y precisamente porque se trata de una situación excepcional prevista en la LGT y en el artículo 84 LIVA que permite que pueda ser sujeto pasivo de un impuesto un ente sin personalidad)”.

⁶¹¹ RUIBAL, “Tratamiento fiscal...”, *op. cit.*, p. 111.

⁶¹² Contrato por virtud de cual, dos o más personas se obligan a poner bajo su común titularidad y para ejercicio conjunto de la misma bienes que les pertenecen individualmente”, *op. cit.*, p. 71.

⁶¹³ TRUJILLO, *op. cit.*, p. 94.

⁶¹⁴ ROCA SASTRE, *op. cit.*, p. 423. Añade este autor que “todos los bienes son puestos en común, o sea pasan a formar una comunidad, y aquella titularidad exclusiva sobre un bien específico queda convertida o metamorfoseada en una cuota o participación en la cosa o patrimonio común. En la comunicación de bienes, no sólo no hay transferencia, sino que tampoco verdadera *onerosidad*. Hay una especie de juego de equivalencias, por cuanto la aportación de uno es causa o presupuesto causal de la aportación de los otros; pero no se da aquella oposición o antítesis de la compraventa y demás transmisiones onerosas, en las cuales una parte transfiere una cosa a cambio de la transferencia que de otra cosa distinta hace la parte contraria. En la comunicación de bienes, cada aportante efectúa un acto de naturaleza idéntica, dirigidos en una misma dirección, de línea paralela o no contrapuesta. No se dan dos disposiciones de bienes que siguen dos trayectorias que se entrecruzan para ir desembocar en un patrimonio diferente, pues en la comunicación, los bienes describen unas trayectorias que en lugar de entrecruzarse, se unen en un punto final y común, bajo un signo de coincidencia y armonía. Al igual que en la sociedad, en la comunicación de bienes más que contrato, que es figura de intereses opuestos, hay un *acto colectivo* o de unión”.

en común o se comunica con los demás, no queda perdido para su titular, sino sólo transformado en su expresión jurídica. Con la comunicación, el aportante no deja de ser titular de la sustancia jurídica aportada, pues la conserva o retiene, si bien, no como propiedad *exclusiva*, sino *coparticipada* con los demás aportantes”.

Ciertamente esto será así siempre que el valor de la cuota concedida a cada uno, sea proporcional al valor de lo aportado, pues en caso contrario, si se modifican los porcentajes de participación, habrá una efectiva transferencia de los que reciben menos de lo que aportaron a los que reciban más. De igual modo, cuando se produzca la disolución de la comunidad será necesario, no sólo que las adjudicaciones se realicen en proporción a las aportaciones, sino también que los bienes se devuelvan a su primitivo propietario, ya que si se reciben bienes distintos a los aportados inicialmente a la comunidad, estaremos ante un caso de transmisión de la titularidad de un bien, concretamente, ante una permuta, que dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial⁶¹⁵.

Así por ejemplo, la resolución de la DGT de 24 de marzo de 2009 (núm. V0585-09), aborda un supuesto en el que dos comuneros transmiten parte de la cuota abstracta de su participación en dicha comunidad a una persona física a cambio de unos inmuebles; en este caso, la DGT califica la operación como una permuta -contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra, *ex art. 1.538 C.c.-*, lo que comporta la existencia de una alteración en la composición de su patrimonio que da lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, aplicando para el cálculo del importe de dicha variación patrimonial lo dispuesto en el art. 37.1.h) LIRPF.

En resumen, la constitución de una comunidad societaria en la que sus miembros simplemente ponen “en común” sus bienes y acuerdan repartir los beneficios obtenidos -pero manteniendo la titularidad de los mismos, sin

⁶¹⁵ *op. cit.* Como señala TRUJILLO, *op. cit.*, p. 82 y 118, el carácter plurilateral del contrato se traduce en que no es un contrato de permuta de cuotas; mientras que en la permuta se produce una migración de derechos sobre ciertos bienes, de un patrimonio para otros, en la comunidad de bienes no se produce esta traslación, sino únicamente una transformación de derechos, que permaneciendo ligados al patrimonio en el que se encontraban, dejan de ser exclusivos para ser concurrentes con otros sobre los mismos objetos.

transmitir ningún derecho de propiedad sobre los bienes o derechos comunes- no genera una ganancia o pérdida patrimonial, puesto que no se produce ninguna alteración en la composición de su patrimonio⁶¹⁶. Ahora bien, aun admitiendo que técnicamente la aportación a una comunidad de bienes bajo estas condiciones no supone una alteración en la composición del patrimonio de los aportantes, pues el bien que se aporta sigue siendo de su titularidad, no debemos confundir este supuesto con determinadas operaciones que puedan dar lugar a una *copropiedad*, lo que desde el punto de vista fiscal implica la necesidad de atender al modo en que se constituya la comunidad para determinar si se produce o no un incremento o pérdida patrimonial. Es decir, sabemos que la adquisición *-inter vivos o mortis causa-* de un determinado bien por varios sujetos, determina una situación de proindivisión, el nacimiento de una comunidad de bienes que viene dado por la propia naturaleza del negocio jurídico; si en ese preciso momento o posteriormente, sus miembros acuerdan constituir una comunidad societaria con los mismos bienes o derechos adquiridos, no hay duda que en este caso no se produce ninguna alteración en la composición del patrimonio de los comuneros⁶¹⁷.

Distinto sería el supuesto del pleno propietario de un bien que vendiese o cediese gratuitamente parte de su derecho de propiedad a un tercero, quien pasase a ser copropietario del mismo, pues en este caso el comunero que transmita la propiedad de la mitad del bien al otro, obtendrá una ganancia o pérdida patrimonial. En este sentido, la resolución de la DGT de 13 de octubre de 2000⁶¹⁸ señala que “la inexistencia de la comunidad como algo

⁶¹⁶ De esta opinión participan FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Los incrementos de patrimonio y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988, p. 74 y ss; y GARCÍA-TORRES, *op. cit...*

⁶¹⁷ No obstante, cuando los bienes pertenecen proindiviso a varias personas y deciden constituir una comunidad de bienes sólo con los mismos bienes, no hay ganancia patrimonial, así lo ha manifestado el TEAC en su resolución de 19-2-02.

⁶¹⁸ (núm. 1787-00). En el supuesto planteado, se advierte que para que varias personas físicas, titulares de varias fincas rústicas de forma individual, lleguen a ser copropietarios de dichas fincas originándose una comunidad de bienes sobre las mismas, sería necesario que cada uno de ellos adquiriese una cuota parte de las fincas de las que no es titular, ya sea vendiendo cada uno de los titulares individuales una cuota parte de su finca a los demás titulares, ya sea permutando cada uno de los titulares individuales una cuota parte de la finca de su propiedad por la correspondiente cuota parte de la finca de los demás titulares. Por lo que hace referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la aportación de los bienes inmuebles a la Comunidad de Bienes

diferenciado de los comuneros que la integran impide la aportación de bienes a la misma, como si se tratase de una sociedad, civil o mercantil, sino que, en todo caso, tal “aportación” debería hacerse a aquellos otros propietarios con los que se pretende compartir la titularidad, pues el que la propiedad de una cosa o un derecho pertenezca proindiviso a varias personas tal como establece el art. 392 C.c. sólo puede lograrse o mediante la adquisición conjunta del bien por varias personas, o mediante la transmisión por el titular único de un bien de participaciones indivisas de éste a otras personas, reservándose el transmitente su cuota correspondiente”. Ahora bien, señala la propia resolución que conviene distinguir entre el negocio de comunicación de bienes descrito, comunidad estática, y la afectación por diversos propietarios o copropietarios de las fincas de las que son dueños al ejercicio en común de una actividad empresarial, sin transmisión alguna de la propiedad, comunidad dinámica o empresarial.

En torno a esta distinción la DGT en diversas resoluciones⁶¹⁹, señala que la constitución de una comunidad puede significar tanto comunidad de los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales aportados, como comunidad o copropiedad de los mismos. Si se trata de una comunidad de rendimientos, no se produce cambio de titularidad jurídica, ya que la propiedad sigue correspondiendo a los originales propietarios. Por ello, no existe alteración patrimonial ni, consecuentemente, incremento o disminución patrimonial. Por el contrario, cuando exista copropiedad, se produce una alteración patrimonial, ya que el condómino tenía un dominio

produce una alteración patrimonial que constituirá una ganancia o pérdida patrimonial, ya que el primitivo titular tenía un dominio pleno sobre los bienes que se sustituye por una copropiedad sobre los mismos así como sobre los bienes del resto de los comuneros.

⁶¹⁹ Así por ejemplo, la Contestación DGT de 27-10-99 (núm. 2036-99), contempla el supuesto de aportación por un comunero a la comunidad de bienes que realiza una actividad económica, de un camión de mercancías y un taxi cuya titularidad le corresponde individualmente. Sobre esta posibilidad, la DGT señala -bajo el régimen jurídico de la Ley 40/1998- las características generales del régimen de aportaciones a las comunidades de bienes en el caso de que desarrollen una actividad económica: “La aportación de bienes a una comunidad dará lugar una ganancia o pérdida patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, remitiéndose para la determinación de su cuantía a las norma prevista para el caso de aportaciones no dinerarias a sociedades.

pleno sobre sus bienes que se sustituye por una copropiedad del total de los mismos (una cuota de la comunidad)⁶²⁰.

En esta línea, la resolución de 23 de julio de 2008 (núm. V1514-08), declara que la constitución de una sociedad civil o de una comunidad de bienes podrá generar una ganancia o pérdida patrimonial, cuando se produzca una alteración en la composición del patrimonio de los comuneros o socios. Si cumpliendo los requisitos exigidos por la normativa civil, el sujeto aportase a la comunidad de bienes determinados activos financieros pasando el resto de miembros a ser copropietarios de los mismos, aquél tendría una ganancia o pérdida patrimonial que debería calcularse conforme a las reglas contenidas en la Ley del Impuesto. Asimismo, en relación con la aportación de bienes inmuebles a una sociedad civil o comunidad de bienes, la DGT señala que se produce una ganancia o pérdida patrimonial siempre que se cumplan dos requisitos, esto es, que exista una alteración en la composición (cesión de parte de la propiedad del bien) y en el valor (diferencia entre el valor de adquisición y de transmisión) del patrimonio del contribuyente⁶²¹.

En definitiva, siempre que se constituya una comunidad societaria se producirá una puesta en común de bienes o derechos, unida a un acuerdo de repartir las ganancias obtenidas, aunque no se transmita ningún derecho de propiedad sobre aquéllos. En este caso parece claro que no existirá ningún tipo de copropiedad y, por lo tanto, siguiendo el criterio de la DGT, no podría generarse ninguna ganancia o pérdida patrimonial, a pesar de la concurrencia de una situación análoga a la determinada por el art. 1.665 C.c.

⁶²⁰ En la resolución de 18-11-92 (núm. 0514-92), la DGT aborda el supuesto de constitución de una comunidad de bienes por parte de varios propietarios de acciones de una sociedad anónima, mediante la puesta en común de aquellas acciones, sin alteración del porcentaje de participación en el capital que ostentan, de forma que a cada uno se le asigna en el condominio una cuota igual a ese porcentaje. En el mismo sentido, *vid.* (DGT 20-6-94, núm. 0865-94) que plantea el caso de constitución de una comunidad de bienes por una persona con su cónyuge, aportando su patrimonio profesional formado por un ordenador, una impresora y una cartera de clientes.

⁶²¹ Resolución de la DGT de 2-6-99 (núm. 0906-99).

3.2.2.4. Pagos a cuenta.

A pesar de que la comunidad de bienes no está obligada al cumplimiento de la obligación principal de pagar el impuesto que grava la renta obtenida por la misma, debe cumplir con la obligación de efectuar pagos a cuenta. El análisis de esta obligación de carácter material, precisa diferenciar los supuestos en los que la comunidad ostenta la condición de obligado a practicar dichos pagos a cuenta sobre las rentas que satisfaga a terceros y aquellos otros en los que la comunidad está obligada a soportarlos.

De conformidad con los artículos 99.2 LIRPF, 128.1 LIS, y 31.1. TRIRNR, cuando las comunidades de bienes satisfagan o abonen rentas sujetas al IRPF, IS, IRNR, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta de dicho impuesto correspondiente al percceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan⁶²². Aunque las entidades en régimen de atribución de rentas son sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta con carácter general [art. 76.1.a) RIRPF], y esta obligación resulta independiente de su actuación o no como empresario o profesional, en el supuesto de una comunidad de bienes que desarrolle una actividad económica, el cumplimiento de esta obligación respecto de las rentas que satisfaga o abone en el ejercicio de la misma está fuera de toda duda.

Podría plantearse si con ocasión del reparto efectivo de las rentas a los comuneros existe o no obligación de practicar retención o ingreso a cuenta. Con carácter general, podemos afirmar que no existe obligación de retener a cargo de la comunidad sobre los beneficios que se distribuyan con posterioridad a su atribución a los miembros, pues estas cantidades ya se integraron vía atribución de rentas en el impuesto personal que corresponda a cada miembro y, por tanto, no tienen la consideración de renta⁶²³. Ahora bien, cuando nos encontramos en el supuesto de una comunidad de bienes o

⁶²² De acuerdo con artículo 128.1 LIS: “Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan”.

⁶²³ Así lo manifiesta la DGT en la resolución de 17-11-04 (núm. 1983-04).

entidad en atribución que ejerce una actividad económica y alguno de sus miembros sólo aporta capital, si, de acuerdo con el criterio administrativo, la renta que obtiene este miembro se califica como rendimiento del capital mobiliario, la entidad deberá retener a cuenta del impuesto personal del miembro que no ejerce la actividad económica.

Por lo que se refiere a las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad, el art. 89.2 LIRPF dispone: “Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el IRNR. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas”⁶²⁴.

Se puede advertir que las reglas especiales para el cálculo de la renta atribuible en función de la composición de la entidad no son determinantes para la normativa aplicable a las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la comunidad que, en todo caso, deberán practicarse con arreglo al IRPF; no obstante, hasta la reforma llevada a cabo en la LIRPF mediante la Ley 46/2002, el pagador de una renta a una entidad en atribución debía practicar retención a cuenta en función del Impuesto al que estuviera sujeto el miembro, de tal forma que podían practicarse retenciones a cuenta de los tres impuestos que gravan la renta, retenciones que cada comunero debía imputarse según su participación⁶²⁵. Como ha puesto de relieve algún autor⁶²⁶, este sistema planteaba numerosos problemas al pagador de las rentas, ya que debía conocer la identidad de todos y cada uno de los miembros de la entidad para practicar correctamente las retenciones. Con la regulación actual, queda claro que las retenciones e ingresos a cuenta que puedan proceder con respecto a las rentas que perciba la comunidad de bienes, se practicarán a ésta y las cantidades retenidas podrán ser deducidas

⁶²⁴ Sobre la atribución de las retenciones practicadas a la comunidad a los comuneros en la misma proporción en que se les imputen las rentas, *cfr.* Resoluciones DGT de 31-5-10 (núm. V1168-10) y 9-3-01 (núm. 0495-01).

⁶²⁵ Resolución de la DGT de 11-6-97 (JUR 2013, 80107).

⁶²⁶ BUSTOS BUIZA, SÁNCHEZ GALLARDO y SEIJO PÉREZ, *op. cit.*, p. 70.

con posterioridad por el comunero en su declaración personal y proporcionalmente a la renta que le haya sido atribuida.

En relación con la obligación de realizar *pagos fraccionados*, el último párrafo del apartado 7 del art. 99 LIRPF dispone: “El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad”⁶²⁷. Por lo tanto, cuando una comunidad de bienes desarrolle una actividad económica, no recae sobre ésta la obligación de autoliquidar e ingresar los pagos fraccionados sino sobre cada uno de los comuneros con arreglo a los porcentajes que figuran en el art. 101 LIRPF, si bien no tendrán que cumplir con esta obligación si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos de la actividad hubiesen sido objeto de retención o ingreso a cuenta, tratándose actividades profesionales, agrícolas, ganaderas o forestales (art. 109 RIRPF).

Por último, la Ley no deja claro cuál es la normativa aplicable en materia de pagos fraccionados; no obstante entendemos que cada comunero deberá efectuar el pago conforme a las reglas de su impuesto personal, pues si la intención del legislador hubiese sido aplicar las reglas del IRPF habría efectuado una remisión a éstas como ocurre en materia de retenciones e ingresos a cuenta (art. 89.2 LIRPF).

3.2.3. Imputación temporal de la renta.

Hemos visto ya cuáles son las normas para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la entidad y resta determinar en qué preciso momento dicha renta será objeto de atribución. No existe un criterio de imputación temporal de rentas específico para las comunidades de bienes, por lo que las rentas deberán atribuirse en el mismo ejercicio en que se obtengan por la entidad en régimen de atribución, de acuerdo con las reglas de imputación temporal que se establecen en el art. 14 LIRPF y sin perjuicio

⁶²⁷ En similares términos, el artículo 112 del Reglamento del IRPF.

de las reglas especiales que puedan ser procedentes en función de la naturaleza de la renta a atribuir⁶²⁸.

Teniendo en cuenta que el período impositivo en el que la entidad debe atribuir las rentas viene determinado por las normas de imputación temporal correspondientes a cada tipo de renta, la comunidad deberá calcular la renta neta y atribuir la posteriormente de acuerdo con los siguientes criterios previstos en el citado art. 14 LIRPF⁶²⁹:

1º) Los rendimientos de capital se atribuirán al período impositivo en el que sean exigibles por la comunidad, si bien cuando se trate de rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios deberá observarse la regla contenida en el art. 89.5 LIRPF, comentada anteriormente.

2º) En cuanto a los rendimientos de actividades económicas, serán aplicables las normas sobre imputación temporal previstas en el art. 11 LIS, de acuerdo con la remisión que efectúa la letra b) del apartado 1 del art. 14 LIRPF a lo dispuesto en la normativa reguladora del IS, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse⁶³⁰, si bien la atribución de este tipo de rentas se efectuará a 31 de diciembre, fecha de devengo del IRPF, al ser el momento en el que se calcula el rendimiento neto.

3º) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración en la composición del patrimonio. Para los supuestos de adquisición de acciones o participaciones en una institución de inversión colectiva por la comunidad se habrá de tener presente la norma especial contenida en el art. 89.5 LIRPF para los miembros que sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente.

⁶²⁸ Para RUIBAL, “Tratamiento fiscal...”, *op. cit.*, p. 110: “La naturaleza de la atribución de rentas en una comunidad de bienes, donde no existe una entidad con una subjetividad tributaria diferente a la de los socios, justifica que se atribuya la renta a los comuneros en la proporción que corresponda, en el ejercicio en que dicha renta haya sido percibida por la comunidad”.

⁶²⁹ Asimismo, las retenciones e ingresos a cuenta que correspondan se atribuirán en el mismo período impositivo que se atribuyan las rentas.

⁶³⁰ En este sentido, *vid.* Resoluciones DGT de 4-7-06 (núm. 0021-06) y 22-12-03 (núm. 2399-03).

Téngase en cuenta además que en el supuesto que se produzcan variaciones en la composición de los miembros de la comunidad a lo largo del período impositivo (p. ej. fallecimiento de un miembro, separación...), la fecha en la que se produzca la baja o la incorporación de un nuevo miembro deberá ser tomada en cuenta a efectos de calcular la renta neta devengada atribuible a cada uno. En cualquier caso, la atribución de rentas exigirá que los miembros estén determinados en el momento de imputación temporal de dichas rentas.

Por último, no queremos olvidar la regla de imputación temporal que introduce artículo 89.1.3ª LIRPF, aplicable a las comunidades de bienes y demás entidades sujetas al régimen de atribución, que obtengan rentas negativas de fuente extranjera. Concretamente, el precepto indicado dispone: “Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente (...)”. A través de esta norma sobre compensación de pérdidas, calificada como norma antifraude⁶³¹, se trata de evitar que a través de una de estas entidades se atribuya a los miembros de la entidad *rentas negativas de fuente extranjera* con la finalidad de vaciar sus bases imponibles de fuente interna.

De esta forma, el tratamiento de las rentas de fuente extranjera varía en función de la existencia o no de un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información, suscrito entre España y el Estado de procedencia de aquéllas. Si nos encontramos en el primer supuesto, las rentas se podrán computar en su totalidad y, en caso contrario, las rentas negativas calculadas con arreglo al IRPF y obtenidas por la entidad en atribución en un país o territorio con el que España no tiene suscrito convenio con cláusula de intercambio de información, se computarán en la medida que no excedan del importe de las rentas positivas obtenidas en el mismo país o territorio y cuando procedan de la misma fuente. El exceso de rentas negativas no computado, se tendrá en cuenta en los cuatro años siguientes, en la medida en que la entidad obtenga rentas positivas en el

⁶³¹ DELGADO PACHECO, *op. cit.*, p. 1203.

mismo país o territorio y cuando procedan de la misma fuente (último inciso del art. 89.1.3ª LIRPF). En consecuencia, el plazo de cuatro años debe contarse, aparentemente, en relación con cada tipo de renta y con el momento en el que esa renta se entienda producida en cada caso, que podrá ser distinto en función de la normativa aplicable para el cálculo de la renta (IRPF- IS). En cualquier caso, las rentas negativas que procedan de países sin convenio con España, no formarán parte de la renta atribuible por la comunidad, excepto si de ese mismo país y fuente proceden rentas positivas.

Esta norma, que nace con el objetivo claro de establecer un mayor control que permita evitar la utilización de estas entidades en régimen de atribución de rentas como vía de elusión fiscal⁶³², no tardará en ser objeto de crítica por sus posibles consecuencias. En esta línea, SANZ GADEA⁶³³ entiende que “una pérdida de actividad económica no se integrará en la renta atribuible a menos que exista un beneficio de actividad económica en ese mismo país. Y esa pérdida tampoco se integrará a pesar de que se perciban rentas positivas de ese mismo país pero de otra fuente, como pueden ser las rentas del capital o las ganancias patrimoniales. Y la pérdida no se computará aunque esté perfectamente probada. Una norma de tales características permitirá el gravamen de una renta superior a la efectivamente habida, y esto podría ser constitucionalmente dudoso. Hubiera sido oportuno supeditar el cómputo de la pérdida a unos medios de prueba rigurosos, en base a las dificultades probatorias con las que tropieza la Administración tributaria, pero excluir el cómputo de la renta negativa no parece correcto”.

3.2.4. Atribución de la renta a los comuneros.

Un interrogante que puede plantearse cuando la renta ya cuantificada debe ser objeto de atribución es el relativo a la determinación de los concretos miembros de la entidad que deberán imputarse dicha renta en su

⁶³² Así se manifestaba en el Proyecto de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, del Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, que incidió notablemente en la regulación del régimen tributario de las entidades en régimen de atribución de rentas (*vid.* BOCG, Congreso de los Diputados 5 de junio de 2002).

⁶³³ SANZ GADEA, E., “Modificaciones de la Ley 43/1995...”, *op. cit.*, p. 22.

declaración. Sería superfluo hacer referencia a esta cuestión si todos los miembros de la comunidad societaria pudieran atribuirse la renta obtenida por ésta en el ejercicio de su actividad económica; sin embargo, la interpretación de la Administración Tributaria sobre la calificación de la renta obtenida en función del grado de participación del miembro en el desarrollo de la actividad, va a incidir directamente en la determinación del sujeto al que debe atribuirse aquélla.

Así las cosas, cuando alguno de los comuneros no ejerza la actividad, sino que su intervención se limite a la *aportación de capital*, la Administración entiende que al no efectuar la ordenación por cuenta propia de los factores de producción, no forma parte de la comunidad y, en consecuencia, la renta obtenida por la entidad se atribuirá en exclusiva a los restantes miembros que sí efectúan la ordenación por cuenta propia. Como vimos, las contraprestaciones o utilidades que correspondan al miembro no ejerciente, se calificarán como rendimiento del capital mobiliario derivado de la cesión a terceros de capitales propios y tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible para la determinación del rendimiento de la actividad económica desarrollada por la entidad.

A nuestro juicio, esta interpretación es correcta pero sólo en aquellos supuestos en que los pueda probarse que la actividad económica correspondiente a la comunidad se ejerce por uno o varios miembros (pero no todos), en el sentido de asunción del riesgo derivado del ejercicio de la actividad. Como ya expusimos anteriormente, no creemos necesario para que todos los comuneros puedan atribuirse los rendimientos procedentes de la actividad económica, que desarrollen de forma habitual la ordenación de los factores de producción, siempre y cuando asuman el riesgo del ejercicio de la actividad.

En cuanto a los criterios de atribución de la renta, tanto positiva como negativa, obtenida por la entidad, el art. 89.3 de la LIRPF determina que las rentas se atribuirán a los comuneros *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*. A la vista de este precepto se plantean diversas cuestiones: en primer lugar se podría cuestionar si la referencia del precepto a las “normas” como criterio de atribución permitiría la aplicación de otros preceptos de la Ley, entre ellos, el art. 11.4 LIRPF.

Sobre este extremo se han pronunciado GIL PÉREZ, TERRASA MONASTERIO y SÁNCHEZ LÓPEZ⁶³⁴, en cuya opinión, las “normas” a las que se hace referencia, son las que el ordenamiento civil introduce con objeto de atemperar la libertad de pactos para distribuir el beneficio o la pérdida. Señalan estos autores que el principio de la autonomía de la voluntad de las partes, inspirador del ordenamiento civil, otorga un amplio abanico de posibilidades a la hora de instrumentar los pactos. Ahora bien, el propio C.c. no se olvida de dictar normas para determinar en determinados supuestos la validez o nulidad de los pactos establecidos por las partes. Por ejemplo, es nulo el pacto, por leonino, de excluir a uno o más socios de toda parte de las ganancias (art. 1.691 C.c.).

En segundo lugar, si de acuerdo con tenor literal del precepto las rentas obtenidas por la entidad se atribuyen a sus miembros conforme a los pactos establecidos, siempre y cuando hayan sido puestos en conocimiento de la Administración “en forma fehaciente”, se plantea cuál es el significado de dicha expresión. Como afirma DELGADO PACHECO⁶³⁵, “en el contexto de la legislación tributaria, no debe entenderse esta expresión exigiendo la constancia de esas normas o pactos en un documento extendido con funcionario con capacidad para dar fe de aquéllos, es decir, no cabe interpretar esa exigencia como una restricción de los medios de prueba de esas normas o pactos, requiriendo en la práctica un documento notarial u otro de carácter público que los refleje. Más bien, esa norma debe entenderse exigiendo de los socios o miembros de la entidad la iniciativa probatoria para acreditar suficientemente los pactos existentes entre ellos, pues en otro caso, la Administración podrá acudir a la ficción de atribuir las rentas por partes iguales a todos ellos”. Sea como fuere, tratándose de comunidades societarias debe entenderse que esta exigencia, es decir, el conocimiento por la Administración de los pactos aplicables entre las partes se cumple con la presentación ante la Administración Tributaria en el momento de proceder al alta censal mediante el correspondiente modelo 036 ó 037, junto al que se debe aportar el contrato de constitución que identificará quiénes son los

⁶³⁴ AA.VV., *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, op. cit., pp. 176-178.

⁶³⁵ DELGADO PACHECO, op. cit., p. 1205.

socios o miembros de la entidad, sus porcentajes de participación y otras circunstancias.

Por último, debemos señalar que de igual forma que la entidad atribuye las rentas netas, también imputará en la proporción que corresponda a cada comunero los restantes elementos con trascendencia tributaria, como son las retenciones soportadas, los ingresos a cuenta, las deducciones, o cualesquiera datos a tener en cuenta por el miembro en su declaración personal. La vinculación de los miembros a los datos consignados por la entidad en el modelo 184 (declaración informativa), es tal que tendrá una repercusión directa a efectos de legitimación y comparecencia en supuestos de cálculo erróneo de los rendimientos por parte de la comunidad. Basta con imaginar que una vez presentada la autoliquidación por el IRPF, un comunero advierte que la entidad ha omitido un determinado gasto en el cálculo de los rendimientos procedentes de la actividad económica. Teniendo en cuenta que, desde el punto de vista formal, los rendimientos computables que se integran finalmente en la autoliquidación del comunero parten necesariamente de la cifra correspondiente al rendimiento neto atribuido por la entidad, no parece que la Administración vaya a admitir la rectificación de su autoliquidación mientras la entidad no proceda a modificar el importe de la renta atribuida. El mismo problema se plantea a la inversa, si la entidad advierte que ha omitido algún concepto en la declaración informativa y presenta una declaración complementaria o sustitutiva de la misma. En este contexto surge el interrogante de hasta qué punto está legitimada una de las partes para solicitar que la Administración requiera a la otra en el procedimiento y, en la misma línea, si puede la Administración rectificar un dato consignado por la entidad que afecte al comunero sin que éste comparezca, o viceversa. En cualquier caso, desde este ángulo parece dudosa la afirmación de que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan pues es evidente que no existe una integración junto con otros rendimientos del comunero que participen de su misma naturaleza.

3.3. Obligaciones formales de la comunidad de bienes en el IRPF.

Sin lugar a dudas es posible afirmar que las obligaciones tributarias de carácter formal impuestas a las entidades en régimen de atribución de rentas se han visto incrementadas notablemente de un tiempo atrás a esta parte, y más concretamente desde la aprobación de la Ley de reforma parcial del IRPF de 2002⁶³⁶. Es probable que en esta materia sea donde más fácilmente pueda apreciarse la subjetividad tributaria de la comunidad de bienes y otros entes sometidos al régimen de atribución, a pesar del reiterado desconocimiento de la personalidad jurídica de estas entidades.

Originariamente, la normativa del IRPF determinaba que la obligación de presentar declaración anual correspondía en exclusiva a los comuneros por la parte de renta que les correspondiese, de tal modo que las propias entidades no estaban obligadas a comunicar a la Administración las rentas obtenidas. Si a ello se une que sólo existía la obligación de comunicar la identidad de los miembros y sus porcentajes de participación en el momento de constitución de la entidad, era frecuente que con posterioridad apareciesen nuevos partícipes con nuevas aportaciones de las cuales no tenía conocimiento la Administración. Y he aquí el gran problema de la Administración Tributaria en relación con estas entidades: su falta de información y, en consecuencia, de control⁶³⁷.

De aquélla situación hemos pasado en la actualidad a otra en la cual las obligaciones y deberes a cargo de la entidad superan desde el punto de vista cuantitativo a los correspondientes a cada miembro o comunero en el ámbito de la imposición personal sobre la renta (declaración del Impuesto, presentación de declaraciones censales y realización de pagos fraccionados).

⁶³⁶ El diario “Cinco días” (edición impresa de 24 de julio de 2002) señalaba: “Ya el Informe de la llamada Comisión Lagares apuntaba la preocupación de la Administración Tributaria por las dificultades de gestión que entrañan las entidades en atribución de rentas. Ciertamente, el régimen de atribución de rentas presenta puntos oscuros, en su articulación con sus miembros y frente a terceros. Cuando los rendimientos están sujetos a retención, resulta difícil para el retenedor determinar la retención aplicable... No obstante, la Administración ha ido tal vez demasiado lejos guiada por estas reservas, posiblemente por valorar sólo las dificultades que estas entidades le suponen en el conocimiento de las rentas imputables a los partícipes. El proyecto de ley no trata tanto de garantizar el conocimiento de estas rentas por la Administración como de desincentivar la existencia de estas entidades (...)”.

⁶³⁷ PEÑA GARBÍN, *op. cit.* p. 195.

Recuérdese que en el marco de la reforma fiscal del año 2002, el régimen de las entidades en de atribución de rentas se modificó sustancialmente y, como puede advertirse en la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, el único motivo en que justifica el legislador este cambio normativo es el “*objetivo de obtener mayor información sobre las actividades realizadas por estas entidades*”⁶³⁸. A partir de la fecha de entrada en vigor de dicha Ley (1 de enero de 2003), las entidades en régimen de atribución de rentas están obligadas a presentar una *declaración informativa anual* relativa a las rentas a atribuir a los miembros de la entidad, así como a comunicarles la renta total obtenida por la entidad y la atribuible a cada uno de ellos, de tal modo que a través de esta medida, la Administración puede conocer esas rentas y cruzarlas con las declaradas luego por los comuneros.

Concretamente, el apartado primero del art. 90 LIRPF señala: “Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español”. En el caso de las comunidades de bienes, la obligación de información a que se refiere el apartado anterior deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la LGT (art. 90.2 LIRPF)⁶³⁹.

De conformidad con lo previsto en el apartado 5 del mismo precepto: “No estarán obligadas a presentar la declaración informativa a que se refiere el apartado 1 de este artículo, las entidades en régimen de atribución de

⁶³⁸ Incluso en la Memoria del Anteproyecto de Ley, aparece la misma justificación: “Con esta nueva regulación de las entidades en atribución de rentas se pretende obtener más información sobre las actividades que realizan y las rentas que se han de atribuir, al tiempo que incrementar la neutralidad y mejorar la lucha contra el fraude fiscal” (*Vid. Memoria Justificativa del Anteproyecto de Ley de Reforma Parcial de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias*, Madrid, 10 de mayo de 2002, p. 26).

⁶³⁹ El plazo de presentación de la declaración (modelo 184) se establece en el mes de febrero de cada año, en relación con las rentas obtenidas por la entidad y las rentas atribuibles a cada uno de sus miembros en el año natural inmediato anterior. *Vid.* Orden Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias.

rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales”. A pesar de la confusa redacción del precepto que no deja claro si queda exonerada la entidad cuando cumpla ambas condiciones o, por el contrario, cuando cumpla alguna de las dos, es posible afirmar que la última opción es la correcta a tenor de lo dispuesto en el art. 70 RIRPF, que cumpliendo con la previsión legal de determinar específicamente el contenido de la declaración informativa, se refiere a *“las entidades en régimen de atribución de rentas mediante las que se ejerza una actividad económica, o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales...”*⁶⁴⁰.

La aplicación de este precepto a las comunidades societarias que desarrollen una actividad económica, nos permite señalar el contenido de la declaración informativa anual que presenten:

a) Datos identificativos de la comunidad y, en su caso, los de su representante.

b) Identificación, domicilio fiscal y número de identificación fiscal de los comuneros, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo. En el caso de miembros no residentes en territorio español, deberá identificarse a quien ostente la representación fiscal de los mismos, de acuerdo con lo establecido en el art. 10 TRLIRNR.

c) Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

- Los ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta;

- El importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos;

- En el supuesto a que se refiere el apartado 5 del artículo 89 de la Ley del Impuesto, identificación de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se han adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las acciones o participaciones, así

⁶⁴⁰ SANTOLAYA BLAY, M., “Comunidades de bienes empresariales en régimen de estimación directa simplificada”, *Tribuna Fiscal*, núm. 244, 2011: “Esta última declaración es específica de las comunidades de bienes que desarrollen actividades económicas o que, sin desarrollarlas, obtengan rentas superiores a 3.000 euros”.

como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

d) Bases de las deducciones a las que tenga derecho la entidad.

e) Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

f) Importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con lo dispuesto en la normativa mercantil aplicable al respecto.

Por otro lado, el art. 90.3 LIRPF señala que las entidades en régimen de atribución de rentas deberán *notificar* por escrito a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos en los términos que reglamentariamente se establezcan. En concreto, el artículo 70.2 RIRPF determina que esta obligación se referirá a la información relativa a los siguientes conceptos: 1) Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de los miembros; 2) Bases de las deducciones; 3) Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros. En cuanto al plazo para realizar la notificación a los miembros, señala el mismo precepto que será de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración informativa a cuya presentación está obligada la entidad (mes de marzo)⁶⁴¹.

Esta medida ha sido objeto de crítica en base al argumento de que la exclusión de su cumplimiento para aquellas entidades sin actividad económica y rentas que no excedan de 3.000 euros, descansa en un límite cuantitativo bajo y, sobre todo, en la técnica discutible de atender a la actividad y no a la estructura de la actividad y a la existencia de una efectiva separación entre entidad en atribución y miembros de la misma⁶⁴². Compartimos la opinión de DELGADO PACHECO, en el sentido de que

⁶⁴¹ El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo (art. 90.4 LIRPF).

⁶⁴² DELGADO PACHECO, *op. cit.*, p. 1209. Añade este autor que el legislador parece haber antepuesto la coherencia de la información que la Administración tributaria va a cruzar en la verificación del IRPF a fin de que en todo caso una renta atribuida en una declaración individual se corresponda con una declaración informativa de la entidad en atribución, aunque esa distinción solo exista fiscalmente.

con respecto a determinadas entidades, la obligación de notificar por escrito a sus miembros la información relativa a su composición y a las rentas atribuibles puede resultar un tanto artificiosa (p. ej. comunidad de bienes, cuya actividad se limita al arrendamiento de uno o varios inmuebles), en tanto que supone la exigencia a unas personas de que se comuniquen a sí mismas determinados datos que desde luego ellas conocen. No obstante, creemos que tratándose de comunidades de bienes y otras entidades que desarrollen actividades económicas con un cierto volumen de operaciones, esta medida resulta acertada, máxime cuando la propia entidad es la que determina la renta neta atribuible y, por lo general en estos casos, no serán los propios comuneros quienes cumplan con las obligaciones contables y registrales de la entidad.

Por último, no debemos olvidar la obligación de información de las comunidades de bienes respecto de determinadas rentas. En este sentido, con motivo de la incorporación al ordenamiento interno de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, el art. 45 RGGI determina que las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución de rentas, y las personas físicas que, en el ejercicio de su actividad económica, abonen o medien en el pago de las rentas a que se refiere el artículo 46, a personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, cumplirán con las obligaciones de suministro de información que se derivan de las disposiciones contenidas en el propio Reglamento⁶⁴³.

En este sentido, deben suministrar la siguiente información a la Administración tributaria mediante la presentación del modelo 299⁶⁴⁴ en el

⁶⁴³ *Vid.* arts. 45 a 49 y 76 RGGI.

⁶⁴⁴ Las entidades en régimen de atribución de rentas que perciban las rentas señaladas, siempre que el importe de la renta sea atribuible a una persona física residente en otro Estado miembro, pueden optar, con carácter global e indefinido, por efectuar el suministro de información cuando paguen efectivamente las rentas a sus miembros residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea. La comunicación del ejercicio de la opción debe presentarse como máximo antes del inicio del plazo de presentación de la primera declaración modelo 299 a la que estuviera obligada la entidad, y la oficina gestora competente puede emitir, a petición de la entidad, una certificación acreditativa de dicha opción. Tanto la solicitud de certificación como la expedición de la misma pueden, en su caso, efectuarse de forma telemática (OM EHA/2339/2005, de 13 de julio, disp. adic.2ª).

mes de marzo de cada año, en relación con la información relativa al año natural inmediato anterior:

- a) Identidad y residencia de la persona física perceptora de la renta.
- b) Número de cuenta del perceptor de la renta.
- c) Identificación del crédito que da lugar a la renta.
- d) Importe de la renta.

CAPÍTULO IV. LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

A partir de la previsión establecida en el art. 35.4 de la Ley General Tributaria, según la cual, las comunidades de bienes tendrán la consideración de obligados tributarios cuando así se determine por expreso mandato legal, el análisis que se pretende llevar a cabo en este momento abarca precisamente el estudio de las normas de los impuestos en que aquéllas se configuran como sujetos pasivos, lo que como se verá sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad “Operaciones Societarias”.

Precisamente, en la regulación de los impuestos mencionados se advierte claramente el sentido de las afirmaciones realizadas sobre la comunidad societaria, en cuanto que esta figura ofrece una “estructura organizada” que le permite actuar como “unidad subjetiva” en el tráfico jurídico. Es la comunidad en la que existe un fin de lucro, una organización encaminada a conseguirlo y que tiende a la realización de una actividad económica, que supera la propia estructura y actuación de los partícipes, plasmándose los intereses de éstos en una determinada organización.

Centrándonos en el primero de ambos impuestos, interesa a nuestro estudio por cuanto que someterá a tributación la circulación de bienes cuando en las operaciones del tráfico jurídico se vea implicada una comunidad societaria, así como sus miembros o partícipes. Conviene destacar que tratándose de un impuesto de los denominados de naturaleza jurídica, entendiéndose por tales aquellos cuyo hecho imponible se construye por remisión a otros sectores del ordenamiento, fundamentalmente el Derecho civil y mercantil⁶⁴⁵, la calificación jurídico-privada del acto, contrato o negocio jurídico que estemos analizando será la que deba de tomarse en consideración para determinar si se produce o no la realización del hecho imponible y, en consecuencia, su sometimiento a gravamen.

⁶⁴⁵ FALCÓN Y TELLA, *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, p. 16.

1. Evolución legislativa y regulación normativa actual.

El llamado “Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” fue introducido por la precitada Ley de Reforma de Sistema Tributario de 1964, configurándose como el sucesor directo de los antiguos Impuestos de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, Renta del Timbre y el que recaía sobre Grandezas, Títulos Nobiliarios, Honores y Condecoraciones⁶⁴⁶. En aquel momento, su regulación se estableció junto con la del Impuesto General sobre Sucesiones -también de nueva creación- en un mismo Texto Refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril⁶⁴⁷.

Por lo que se refiere al tratamiento específico de las comunidades de bienes en dicho Texto Refundido, conviene señalar que las normas que contenía hacían referencia a una comunidad de bienes constituida por actos “inter vivos” o “mortis causa” que, cumpliendo determinados requisitos, quedaba asimilada a una sociedad a efectos de su tributación en el Impuesto cuando realizase determinadas operaciones típicas de las sociedades (p. ej.,

⁶⁴⁶ En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley afirmaba: “Se integran en este impuesto la mayor parte de los conceptos tradicionales que gravaban las transmisiones «inter vivos» contenidos en el Impuesto de Derechos reales, junto con los que se superponían con él por aplicación del Impuesto de Timbre del Estado y de los de Emisión y complementario de emisión de valores mobiliarios. Esta configuración elimina la reiteración de conceptos tributarios, dando lugar a un gravamen, único y general, en cuyas tarifas se tienen en cuenta los tipos de los distintos impuestos preexistentes”.

⁶⁴⁷ BOE de 18 mayo 1967, núm. 118, pp. 6640-6641. La Exposición de Motivos del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, justifica el tratamiento conjunto afirmando lo siguiente: “En la realización de esta tarea refundidora hubieron de ponderarse, con carácter previo, las ventajas e inconvenientes de recoger en textos separados o en un solo Texto las normas reguladoras de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adoptándose la última de las soluciones en atención a que, pese a tratarse de dos tributos diferentes e incluso de distinta naturaleza -directo el primero, indirecto el segundo- cualquier separación de los mismos hubiese sido más formal que real, dado los numerosos preceptos que les son comunes y la consiguiente y obligada remisión constante de un texto a otro. También reforzó este criterio la circunstancia de su origen común en el desaparecido Impuesto de Derechos Reales, la identidad de los funcionarios públicos encargados de su gestión y la exigencia, en la función liquidadora de ambos Impuestos, de una previa y especial labor jurídica de calificación”.

constitución, disolución...)⁶⁴⁸. No obstante, esta equiparación ya se había producido anteriormente, pues el artículo 19 del Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 7 de noviembre de 1947, gravaba en el apartado 28 como constitución de sociedad, debiendo liquidarse por dicho concepto, la constitución de una comunidad de bienes para la explotación de negocios mercantiles o industriales cuyos rendimientos debiesen ser gravados en la Contribución Industrial o de Utilidades⁶⁴⁹, y en el apartado 29, como disolución de sociedad, la división material de bienes poseídos pro indiviso, excepto cuando la adquisición fuere a título gratuito⁶⁵⁰.

Prescindiendo de antecedentes más remotos y sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo de la evolución normativa del tributo, es posible afirmar que en el contexto de la armonización del Impuesto a la normativa comunitaria, se produjo una importante reforma del mismo, en tanto que la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁶⁵¹, llevó a cabo parcialmente la transposición de la Directiva del Consejo 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969⁶⁵², relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, lo que supuso cambios significativos en la estructura del Impuesto⁶⁵³, así como la concesión de un plazo al Gobierno (Disposición

⁶⁴⁸ Art. 57, núm. 1 (ap. 2º y 3º) y núm. 2 (éste último, según redacción aprobada por Ley 60/1969, de 30 junio, sobre modificaciones parciales de algunos conceptos impositivos).

⁶⁴⁹ Como puede observarse, en un primer momento la tributación de las comunidades de bienes en el Impuesto se ve condicionada a que los rendimientos de sus negocios estén sujetos a otras figuras tributarias; condición que se mantiene en el Texto refundido de 1967 y que no se elimina hasta el Texto refundido de 1980. Asimismo, en relación con la consideración por las leyes tributarias de las comunidades de bienes, señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “El Impuesto y las operaciones societarias”, *XXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1983, p. 134: “Prueba de que la realidad social ya albergaba dos clases de comunidades de bienes, es que la Ley Tributaria de 26 de julio de 1922 (art. 13, 6ª), siempre pionera respecto de otras ramas jurídicas, incluyó las comunidades que “explotasen algún negocio” entre los contribuyentes de la entonces llamada Tarifa 3ª de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria”.

⁶⁵⁰ BOE de 10 febrero 1948, anexo al número 41, fascículo 4º, p. 31.

⁶⁵¹ BOE de 27 junio 1980, núm. 154 (p. 14639).

⁶⁵² LCEur 1969/86, DOCE nº L 249 de 3-10-1969, p. 25 y ss.

⁶⁵³ Así por ejemplo, se produce la separación de los dos citados impuestos, sometiendo la tributación de las donaciones -hasta dicho momento gravadas en el concepto de ITPAJD- al Impuesto General sobre Sucesiones.

Final 3ª) para la elaboración de un nuevo Texto Refundido, finalmente aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, el cual recogía el contenido de la citada Ley de 1980, así como de las normas subsistentes sobre la materia que procedían del Texto Refundido de 1967.

En este sentido, el artículo 22, apartado 3º del Texto refundido de 1980 reprodujo literalmente el contenido del art. 12, ap. 3º de la Ley 32/1980: “*A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de sociedades la comunidad de bienes, constituida por actos «inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas*”⁶⁵⁴; e idéntica consideración confirió el apartado 4º del mismo artículo a “*la comunidad constituida u originada por actos «mortis causa», cuando se continuase en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años*”⁶⁵⁵. A partir de este momento y de acuerdo con la nueva redacción del precepto transcrito, lo relevante para someter a gravamen por operaciones societarias a las comunidades de bienes es la realización por éstas de actividades empresariales.

Posteriormente, tras la implantación del IVA, con efectos desde el 1 de enero de 1986, y en continuidad con el proceso de armonización del Impuesto iniciado con la Ley de 1980, se produjo la incorporación completa de la mencionada Directiva de 1969, así como de las modificaciones efectuadas en la misma⁶⁵⁶, a través de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Con el ánimo de sistematizar

⁶⁵⁴ Nótese, como apunta DEL POZO LÓPEZ, *op. cit.*, p. 179, en relación con los preceptos relativos a la comunidad de bienes en los Textos refundidos de 1967 (art. 57) y de 1980 (art. 22, ap. 3º), que “desaparece, sin embargo, en el texto vigente (*se refiere al de 1980*) el requisito finalista en base al cual se constituye la comunidad de bienes. Decía el artículo 57 derogado: “la comunidad de bienes constituida por actos “inter vivos” para la explotación de negocios...”. El texto de 1980 sustituye ese elemento finalista por una situación de hecho exenta de todo ánimo o intención. Nos dice simplemente: “la comunidad de bienes constituida por actos “inter vivos”, que realice actividades...”.

⁶⁵⁵ A nivel reglamentario, el mismo contenido del art. 22 del Texto refundido de 1980, se reproducía en los apartados 3º y 4º del art. 29, y en el art. 30.1 del Reglamento del ITPAJD, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

⁶⁵⁶ Modificaciones producidas a través de las Directivas 73/79/CEE y 73/80/CEE, de 9 de abril de 1973; 74/553/CEE, de 7 de noviembre de 1974; y 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985.

toda la normativa reguladora del ITPAJD, la Disposición Adicional 9ª de esta Ley contenía la delegación legislativa al Gobierno para la elaboración de un nuevo Texto Refundido del Impuesto que, finalmente, fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el cual constituye junto con el correspondiente Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo -y pese a las sucesivas modificaciones en el mismo- la base de la regulación actual del Impuesto.

En relación con esta regulación hay que recordar las últimas modificaciones legales, como consecuencia, de la entrada en vigor y la transposición a la normativa española de la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los Impuestos que gravan la concentración de capitales que, con efectos desde el 1 de enero de 2009, sustituye y deroga la Directiva 69/335/CEE (sobre la misma materia), incidiendo sustancialmente en las disposiciones legales del Derecho interno español que regulan tanto el impuesto sobre las aportaciones de capital, como las operaciones de reestructuración de las sociedades de capital, objeto de la modalidad de Operaciones societarias y del gravamen de Actos Jurídicos Documentados (art. 27 y siguientes del TRITPAJD).

Teniendo en cuenta la consideración desfavorable en el seno de la Unión Europea acerca de los efectos económicos de los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, señalando como razón para proponer su eliminación la obstaculización que suponen en la libre circulación de capitales y el funcionamiento de los mercados financieros así como para la agrupación y desarrollo de las empresas⁶⁵⁷, la Directiva también establece

⁶⁵⁷ El conocido como Informe Neumark (“Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea”, *Documentación Económica*, núm. 53, Gabinete de Estudios de la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965, p. 103), afirmaba en este sentido que “los impuestos que gravan los movimientos de capital no son, en general, elementos de un sistema fiscal racional en el sentido moderno de la palabra (...) Desde el momento en que el registro de los actos jurídicos se considera útil o necesario, los impuestos actuales por este concepto, que gravan los movimientos de capital, deben ser reemplazados por derechos moderados que tengan el carácter de canon”. En este mismo sentido, el Preámbulo de la Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio, núm. L 156, de 1985, pp. 23-24, reconoció que, aunque lo deseable, dados los efectos económicos desfavorables para la concentración y el desarrollo de las empresas, sería suprimir el impuesto que grava las aportaciones a sociedades, la pérdida de ingresos que resultaría de tal medida parece inaceptable para ciertos Estados miembros, por lo que deja a los mismos la posibilidad de eximir o de someter al impuesto todas o partes de las operaciones que entran en su ámbito de aplicación.

que, al margen del impuesto sobre las aportaciones, no debe recaudarse impuesto indirecto alguno sobre la concentración de capitales. Con el objetivo de transponer aquélla a nuestro ordenamiento jurídico interno, se aprobó la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en la línea apuntada por la citada Directiva, se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria⁶⁵⁸ que, por lo que a nuestro objeto de estudio interesa, se traduce en una nueva delimitación de operaciones sujetas y no sujetas, modificando -como veremos más adelante- la definición de hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias establecida en el art. 19 TRITPAJD.

Por otro lado, debido a la necesidad de facilitar la creación y mantenimiento de sociedades, el legislador español -a través del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo- procedió a modificar el elenco de exenciones del ITPAJD, ampliándolas a determinadas operaciones societarias entre las que se encuentran la constitución y aumento del capital de las entidades empresariales⁶⁵⁹, completando a través de esta medida lo que se ha denominado una “*desfiscalización*” de las concentraciones de capital⁶⁶⁰, según terminología de la normativa comunitaria, con lo que sólo quedan sujetas a la modalidad OS del Impuesto, la disolución de sociedades, así como la disminución de capital de sociedades y demás entidades equiparadas por la normativa a aquéllas. Por último, cabe señalar que cada vez son más las voces que propugnan la supresión definitiva del IOS, mediante la transformación en una tasa de registro.

⁶⁵⁸ (BOE de 25 de diciembre). Vigente desde el 26 de diciembre de 2008.

⁶⁵⁹ Conforme a la Exposición de Motivos del RDL 13/2010, la exención únicamente afecta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD: “*Las antedichas medidas se complementan en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con la exoneración del gravamen por la modalidad de operaciones societarias de todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas, al entenderse que en la actual coyuntura económica es conveniente suprimir los obstáculos que dificulten el logro de tales fines*”.

⁶⁶⁰ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., “ITP y AJD: la tributación de las aportaciones no dinerarias”, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 7, 2013, p. 2.

2. Naturaleza, objeto y modalidades de gravamen.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se define -según el art. 1 de su ley reguladora- como un tributo de naturaleza indirecta⁶⁶¹, es decir, se trata de un impuesto que grava una manifestación mediata de capacidad económica, como es el tráfico jurídico civil. En particular, somete a gravamen determinados actos o negocios jurídicos en cuanto que constituyen el hecho imponible de alguna de las tres modalidades que presenta el impuesto: *transmisiones patrimoniales onerosas* (TPO), *operaciones societarias* (OS) y *actos jurídicos documentados* (AJD). En efecto, el concepto TPO recae sobre el tráfico patrimonial civil, gravando los desplazamientos patrimoniales de carácter oneroso de bienes y derechos, siempre que éstos no se encuentren adscritos o vinculados a alguna actividad económica, así como la constitución de derechos reales o de crédito cualquiera que sea el negocio jurídico a través del cual se instrumente -compraventa, arrendamiento, préstamo, usufructo, concesión, etc.-. El concepto OS grava los principales actos de financiación empresarial, esto es, determinadas operaciones mercantiles típicas realizadas por sociedades y otras entidades asimiladas. Finalmente, el concepto AJD grava la formalización de ciertos actos (documentos notariales, mercantiles y administrativos) en atención a la protección que reciben del ordenamiento por su especial forma de instrumentación, por lo que sólo indirectamente responde a la característica de gravar el consumo o gasto.

A pesar de la existencia de normas comunes a los gravámenes citados, bajo la rúbrica general del Impuesto nos encontramos ante tres hechos

⁶⁶¹ Desde la perspectiva del profesor SÁINZ DE BUJANDA, el cual defendía la preferible utilización, desde el punto de vista jurídico, de la distinción entre métodos impositivos directos e indirectos, diferenciándose ambos tipos por la ausencia o existencia de traslación jurídica (repercusión) de la cuota tributaria satisfecha por el contribuyente a otra persona, habría que llegar a la conclusión de que el ITPAJD es un impuesto directo. *Vid.* “Impuestos Directos e Impuestos Indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción”, *Hacienda y Derecho*, vol. II, IEF, Madrid, 1962, p. 429 ss. Éste parece ser el criterio adoptado también por VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial”, *REDF*, núm. 2, Civitas, 1974, p. 252, al calificar de impuesto directo al Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales por no incorporar el instituto de la repercusión.

imponibles distintos y, por tanto, ante tres impuestos diferentes -así parece entenderlo la mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia⁶⁶²-, si bien el gravamen en los dos primeros, esto es, Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias, participa del mismo fundamento: el *desplazamiento patrimonial*. Así lo ha señalado la doctrina más autorizada y el TS en dos sentencias de 3 de noviembre de 1997⁶⁶³. La prueba de ello es que hasta la reforma operada por la Ley 32/1980, no se atribuyó sustantividad propia al concepto de operaciones societarias y su tributación se venía produciendo por la modalidad de TPO del Impuesto. De hecho, aunque la Exposición de Motivos del proyecto de ley de reforma afirmaba que apartándose de todos sus precedentes, el gravamen (*se refiere a las operaciones societarias*) deja de proyectarse sobre el desplazamiento patrimonial para recaer directamente sobre el acto o la operación social, lo cierto es que el artículo 1.2 del Texto refundido de la Ley del Impuesto declara expresamente la incompatibilidad entre el concepto TPO y el de OS, de tal forma que, aunque un mismo acto origine un hecho imponible gravable como transmisión patrimonial onerosa y como operación societaria, en ningún caso puede ser liquidado por ambos conceptos⁶⁶⁴. La justificación para ello únicamente puede encontrarse en que el objeto imponible de ambas modalidades del impuesto es el mismo: el desplazamiento económico-patrimonial, de tal modo que el mismo índice de capacidad económica no puede ser gravado por los dos conceptos indicados⁶⁶⁵.

⁶⁶² En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “El Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos?”, *XXIX Semana de Estudios...*, *op. cit.*, pp. 51-59, y FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, p. 24. Por su parte el Tribunal Supremo así lo declara en sus sentencias de 13-2-87 (RJ 1987, 551), 26-5-89 (RJ 1942, 4344), 30-11-93 (RJ 1993, 8480), 24-11-93 (RJ 1993, 8461), y 9-12-93 (RJ 1993, 9310), entre otras.

⁶⁶³ (RJ 1997, 8251 y 8252).

⁶⁶⁴ Art. 1.2 del TRLITPAJD y, en el mismo sentido, art. 1.2 del Reglamento del ITPAJD.

⁶⁶⁵ Sobre el estudio de la tramitación parlamentaria, *vid.* CAZORLA PRIETO, L. M^a., *Tributación de las operaciones societarias (aspectos sustantivos)*, IEF, Madrid, 1982, pp. 120-121. Señala este autor que “(...) de cumplirse el propósito del proyecto de Ley -formalización del objeto imponible, en suma- el exponente de capacidad económica real se difumina en favor de una capacidad económica que se estima en la realización de actos societarios, al margen de todo tráfico económico representativo en puridad de tal magnitud. Concatenado con esto se encuentra el problema de las valoraciones; sin acudir al sustrato económico que se desenvuelve bajo el acto societario contemplado desde un ángulo exclusivamente formal, es decir, sin acudir al desplazamiento patrimonial, es difícil valorar ciertas operaciones sociales, por lo que a la postre, aunque se mantenga el

Ahora bien, conviene puntualizar que así como el concepto TPO grava las transmisiones onerosas “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos, siempre que se produzcan fuera del ámbito de una actividad empresarial o profesional, es decir, el tráfico patrimonial entre particulares, la modalidad OS grava los desplazamientos patrimoniales que se producen en el marco de una operación típica de la estructura y funcionamiento regular de las sociedades y ciertas entidades que resultan asimiladas a las mismas, como es el caso de las comunidades de bienes que nos ocupan. De esta forma, el IOS “constituye un supuesto específico de adquisición onerosa, que se caracteriza porque el desplazamiento patrimonial que se somete a gravamen se produce entre una sociedad y sus socios”⁶⁶⁶.

Téngase en cuenta que aunque la Ley declara la incompatibilidad entre las modalidades de TPO y OS, ni ésta ni el Reglamento aclaran expresamente qué modalidad debe prevalecer; ahora bien, tanto la doctrina científica como la jurisprudencia defienden la especialidad de OS frente a TPO⁶⁶⁷ y, en la misma línea, la DGT ha reiterado la prioridad de la modalidad OS sobre la TPO basándose en la aplicación del principio general de especialidad⁶⁶⁸. Por lo tanto, una misma convención en ningún caso puede ser liquidada por IOS y TPO pues la incompatibilidad entre ambas modalidades es absoluta. Así lo confirma el art. 4 TRITPAJD, al señalar que a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, si bien cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa⁶⁶⁹.

Por esta razón, al analizar en la práctica la sujeción al impuesto de una concreta transmisión patrimonial onerosa, será necesario, en primer lugar,

planteamiento indicado, se acude para valorar al auténtico valor de los bienes objeto del acto social, con lo que de nuevo resurge la brecha consiguiente para los esquemas formalistas”.

⁶⁶⁶ FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, p. 78.

⁶⁶⁷ JUÁREZ GONZÁLEZ, J. M., *Cómo liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Ciss Praxis, 2000, p. 57; y COLOMER FERRÁNDIZ, C., *Fiscalidad de los contratos. Guía práctica*, Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 235.

⁶⁶⁸ *Cfr.* Resoluciones de 6-3-01 (núm. 0471-01); 30-10-03 (núm. 1757-03); 8-5-09 (núm. V1027-09).

⁶⁶⁹ Así lo ha confirmado el TS en su sentencia de 23-2-87 (RJ 1987, 943) y la DGT, entre otras, en la Resolución de 26-4-10 (núm. V0837-10).

descartar que se trate de una operación que constituya una entrega producida en el ámbito empresarial, en cuyo caso, se aplicará con carácter general el IVA⁶⁷⁰, pues sólo en caso de respuesta negativa y siempre que no derive de una operación societaria -en cuyo caso estará sujeta al IOS-, se podrá plantear su sujeción al ITPO, el cual adquiere un carácter residual con respecto a los dos impuestos mencionados, incluso aunque no tribute efectivamente por IOS por estar exenta o carecer de base imponible. Teniendo en cuenta la especialidad del IOS frente al ITPO, unida al hecho de que precisamente las comunidades societarias sean consideradas en aquél como auténticas sociedades cuando realicen determinadas operaciones, resulta oportuno comenzar el estudio de su tratamiento tributario en dicho impuesto.

3. El tratamiento de la comunidad societaria en las distintas modalidades del Impuesto.

3.1. En la modalidad “Operaciones Societarias”.

La Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, abrió las puertas a la posibilidad para los Estados miembros de someter a gravamen a cualquier entidad con fines lucrativos, independientemente de su forma jurídica, produciéndose así su equiparación a las “sociedades de capitales” a las que se refería la mencionada Directiva⁶⁷¹. A propósito de la interpretación del concepto de sociedad, utilizado por la Directiva en el artículo 3.2, el cual asimilaba a las sociedades de capital cualesquiera otras

⁶⁷⁰ Una transmisión patrimonial sujeta al IVA no queda en principio sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD, ya que ambos impuestos son incompatibles y el primero tiene preferencia respecto del segundo. En consecuencia, aunque se trate de operaciones subsumibles en los hechos impositivos definidos en el art. 7 TRLITPAJD, las mismas no quedan sujetas a la modalidad TPO del impuesto cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

⁶⁷¹ En este sentido, también señalaba la Memoria del Anteproyecto de Ley de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas: “*si se pretende unificar la tributación de la “puesta en común” nada parece más lógico que, para evitar influir en la decisión sobre el ente a constituir, gravar, de forma unitaria, todas las formas posibles de “agrupación”, para lo que no existen obstáculos en la normativa comunitaria*”. Vid. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 15, 1991, p. 95.

sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronunció en su sentencia de 12 de noviembre de 1987 (asunto 112/1986, *Amro Aandelen Fonds* contra *Inspecteur de l'enregistrement et des Successions*)⁶⁷², a propósito de una cuestión prejudicial que planteaba qué requisitos, además de los fines lucrativos, había de cumplir una asociación de personas que aportaban capital, pero que carecía de personalidad jurídica, para que pudiera calificarse de sociedad en el sentido manifestado por la Directiva.

Entiende el Tribunal que la citada disposición persigue el objetivo de evitar que de la elección de una determinada forma jurídica pudiera derivarse un trato fiscal distinto para actividades que, desde una perspectiva económica, son equivalentes. A estos efectos, y de cara a la percepción del derecho de aportación, dicha disposición pretende englobar dentro de los sujetos pasivos del impuesto las concentraciones de capitales que, respondiendo a la misma función económica que las sociedades de capital propiamente dichas, a saber, la búsqueda de un beneficio mediante la puesta en común de capital en un patrimonio separado, no encajan dentro del concepto de sociedades de capital. Por todo ello, concluye afirmando que una asociación de personas que no disfruta de personalidad jurídica, y cuyos miembros aportan capital a un patrimonio separado destinado a la obtención de beneficios, debe asimilarse a una sociedad de capital, sin ninguna otra exigencia suplementaria⁶⁷³.

Recientemente, el TJUE se ha vuelto a pronunciar sobre este extremo, si bien esta vez en relación con la vigente Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Concretamente, en la sentencia de 22 de abril de 2015 (asunto *Drukarnia Multipress sp. z o.o.* contra *Minister Finansów*)⁶⁷⁴,

⁶⁷² (TJCE 1988, 37). La sentencia en cuestión versaba sobre la inclusión de un Fondo de Inversión Mobiliaria (*Amro Aandelen Fonds*), carente de personalidad jurídica, entre las entidades asimiladas por el art. 2 de la Directiva a sociedades de capital, y por tanto sobre la posibilidad fuese sometido a tributación por el *droit d'apport*. Para un comentario a la sentencia *cf.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “Tributación de los Fondos de Inversión Mobiliaria”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 41, 1988, pp. 131-134.

⁶⁷³ El Tribunal de Justicia reiteró la argumentación de esta sentencia, en la posterior de 7-7-07, Caso 178/05, *Comisión de las Comunidades Europeas* contra *Grecia* (TJCE 2007, 120).

⁶⁷⁴ (JUR 2015, 111097).

incide en la idea anterior, señalando en el ap. 26, que *“el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2008/7 asimila a las sociedades de capital cualquier otra sociedad, asociación o persona jurídica que persiga fines lucrativos. El objetivo de esta disposición consiste en evitar que la elección de una determinada forma jurídica pueda dar lugar a que operaciones que son equivalentes desde un punto de vista económico reciban un tratamiento fiscal distinto, dado que dicha disposición permite así abarcar las entidades que, teniendo la misma función económica que las sociedades de capital propiamente dichas, es decir, la búsqueda del beneficio a través de la puesta en común de capitales en un patrimonio separado, no cumplan los criterios del concepto de «sociedades de capital», tal como se define en el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva”*⁶⁷⁵.

De acuerdo con la interpretación del TJUE, consistente en admitir que una asociación de personas que no disfruta de personalidad jurídica, y cuyos miembros aportan capital a un patrimonio separado destinado a la obtención de beneficios, debe asimilarse a una sociedad de capital, la Ley española sujeta al gravamen de Operaciones Societarias no sólo a las sociedades (personalistas y capitalistas) sino también -y entre otras figuras- a las comunidades de bienes constituidas *inter vivos* o *mortis causa* que, mediante el ejercicio de una actividad económica, persigan un fin lucrativo. Por lo tanto, la sujeción de las comunidades de bienes al impuesto viene permitida, en todo caso, por el art. 2.2 de la Directiva 2008/7/CE.

Según CAZORLA PRIETO⁶⁷⁶ nos hallamos ante un supuesto de modalización de la norma civil o mercantil por la tributaria, pues la naturaleza jurídica de los entes societarios y de las comunidades societarias -entre otros entes- difiere y, sin embargo, el legislador fiscal los asimila a efectos tributarios. Puesto que las entidades sin personalidad jurídica pueden

⁶⁷⁵ Asimismo, señala en el ap. 27, que el art. 9 de la Directiva 2008/7 deja a los Estados miembros la facultad de no considerar sociedades de capital, a efectos de percepción del impuesto sobre las aportaciones, las entidades a que se refiere el art. 2, ap. 2, de la Directiva.

⁶⁷⁶ CAZORLA PRIETO, *op. cit.*, pp. 142-143. En el mismo sentido, sobre la equiparación de la C.B. de este tipo afirma BESCÓS RAMÓN, J.M., “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y las comunidades de bienes; referencia a las comunidades inmobiliarias”, *Impuestos*, t. I, 1987, p. 29: “Los principios de equitativa distribución que rigen la imposición aconsejan evitar tratamientos desiguales o disfuncionales en los distintos productores de renta”.

realizar todos los hechos imposables que grava el IOS con igualdad, desde un punto de vista económico, respecto a las sociedades y, en consecuencia, manifiestan una capacidad económica, es indudable que de no someterlas a igual tratamiento que a las sociedades se estarían violando los principios de generalidad y de igualdad ante la ley tributaria.

3.1.1. El reconocimiento de la subjetividad pasiva de la comunidad: análisis del artículo 22 TRITPAJD.

El artículo 22 TRITPAJD, en sus apartados 4º y 5º, especifica los requisitos que deben reunir las comunidades de bienes para que sea posible su equiparación a las sociedades a efectos de gravamen, distinguiendo entre dos tipos de comunidades en función de su origen o forma de constitución. Concretamente, el precepto comienza con la expresión “*A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades*”, poniendo de manifiesto que existe un concepto de sociedad a efectos fiscales que va más allá de las sociedades en sentido técnico-jurídico⁶⁷⁷. Es por ello que el cumplimiento por la comunidad de bienes de las condiciones exigidas en el precepto circunscribe plenamente la aplicación del IOS a las comunidades societarias que venimos tratando, por contraposición a las comunidades de bienes en sentido estricto (copropiedad), lo que determinará, en principio, la plena sujeción a todos los hechos imposables del tributo que graven a las sociedades propiamente dichas.

Este tipo de comunidad poco tiene que ver con el objeto propio de una comunidad de bienes que, generada por la voluntad de los comuneros (propiedad horizontal, p. ej.) o sin ella (comunidad hereditaria), no trascienda de la mera conservación y gestión de patrimonio común y ello aunque el legislador fiscal contemple la posibilidad de que tales comunidades realicen actividades empresariales, supuesto en que las sujeta al mismo trato fiscal que a las sociedades como modo de evitar el fraude que se generaría de atenderse solo al *nomen iuris* dado por los asociados a su asociación⁶⁷⁸.

⁶⁷⁷ DEL POZO, *op. cit.*, p. 179.

⁶⁷⁸ *Cfr.* Resolución del TEAF de Navarra de 27-12-01.

3.1.1.1. La comunidad de bienes constituida por actos *inter vivos*.

El apartado 4º del artículo 22 TRITPAJD dispone que a efectos del impuesto se equipara a la sociedad “*la comunidad de bienes, constituida por actos “inter vivos”, que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”⁶⁷⁹. De una primera lectura del texto podemos afirmar que la aplicación del IOS a las comunidades de bienes está subordinada al cumplimiento por las mismas de dos condiciones: ha de tratarse de una comunidad originada en virtud de un acto *inter vivos*, es decir, ha de tener un origen convencional o pactado y, además, es necesario que desarrolle actividades empresariales.

Primero.- Origen convencional o pactado de la comunidad.

Al analizar los criterios tradicionales de distinción entre comunidad de bienes y sociedad, vimos que es comúnmente admitido que la comunidad de bienes no sólo puede tener su origen en los diversos modos de adquirir los derechos siempre que la adquisición tenga lugar a favor de varios sujetos, sino también, en un contrato creador de comunidad que tenga por finalidad la puesta en común de derechos de varios sujetos, al que se aporten unos estatutos que, de la misma forma que ocurre con las sociedades, pretendan regular la comunidad de acuerdo con la voluntad de los comuneros.

Debemos recordar que el acto por el que surge la comunidad no puede limitarse a la simple puesta en común de bienes; la existencia de una finalidad lucrativa a la que obedece su constitución requiere una determinada organización, por muy rudimentaria que sea aquélla. Como advertía SÁINZ DE BUJANDA, la comunidad societaria ha de surgir por acuerdo entre los copartícipes, siendo siempre convencional por su origen, nunca meramente incidental. El sentido de esta exigencia es claro puesto que

⁶⁷⁹ La referencia aquí al IRPF se entiende innecesaria, simplemente trata de indicar que aunque dichas comunidades se consideren sociedades a efectos del IOS, tributarán en la imposición directa de acuerdo con el régimen de atribución de rentas. Esta remisión se implantó en nuestro sistema tributario con la reforma del impuesto que tuvo lugar por Ley 32/1980, de 21 de junio, y se ha mantenido en el Texto refundido actual si bien con la modificación que de la misma hizo la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

en este tipo de comunidad es necesario definir el fin común que los copartícipes se proponen alcanzar y establecer, asimismo, la instrumentación jurídica -órganos de gestión y de representación- que hagan posible el desenvolvimiento de la actividad de signo social. Por otra parte, son los propios interesados quienes han de fijar los criterios que rijan la distribución de las ganancias o pérdidas que con esa actividad se produzcan. El contrato es, pues, ineludible, ya que constituye la fuente legal de este tipo de comunidad⁶⁸⁰. Admitiendo tal afirmación surge el interrogante acerca de cuál es el tratamiento en el impuesto de los diversos supuestos que pueden plantearse.

En primer lugar, tratándose de una comunidad que no tuviese su origen en un acto *inter vivos* (caso típico de adquisición hereditaria de la empresa del causante) pero que, en un momento posterior, acordase la explotación de los bienes comunes con finalidad de lucro⁶⁸¹, a pesar de la duda que podría plantear la inclusión de este supuesto atendiendo a la literalidad del precepto, si consideramos que la importancia del acto *inter vivos* viene determinada por la concreción en el mismo del fin común y de la estructura organizativa, deberíamos admitir, en un sentido amplio, que el origen de la comunidad tiene lugar cuando los comuneros determinan las circunstancias indicadas, aunque no sea inicialmente, máxime si tenemos en cuenta que en dicho momento se produce el tránsito de una comunidad estática a una comunidad societaria. En esta línea, partiendo del ejemplo en el que un local céntrico fuera dejado en proindiviso a dos herederos, y que éstos, a la vista de las buenas perspectivas que ofrece su ubicación, decidieran explotar conjuntamente un negocio, algún autor ha considerado que no existe ninguna justificación hay para excluir la mencionada comunidad del IOS, lo que se debería exigir, para que procediese la equiparación a sociedad, es el acuerdo

⁶⁸⁰ SÁINZ DE BUJANDA, “Capacidad jurídica de los entes colectivos...”, *op. cit.*, p. 473.

⁶⁸¹ En tal supuesto, MIQUEL GONZÁLEZ, *Comentarios al Código civil y Disposiciones Forales*, *op. cit.*, p. 30, considera que habría que admitir la posibilidad de que por medio de un contrato tácito se convierta la comunidad en sociedad, aunque en tal caso seguirían aplicándose las disposiciones de la comunidad por lo dispuesto en el artículo 1.vgr.669 C.c., si nos encontramos en su supuesto.

de explotar un negocio en comunidad, independientemente del origen de los bienes puestos en común⁶⁸².

En segundo término, si nos encontrásemos ante una comunidad constituida *inter vivos* y la intención de realizar una actividad empresarial constase desde el momento inicial, nada impediría considerar que nos encontramos ante una comunidad societaria sujeta al impuesto, pues en tal caso, la solución viene dada a nivel legal conforme a lo establecido en el art. 60 RITPAJD: “*Cuando en los documentos o escrituras que documenten la adquisición pro indiviso de bienes por dos o más personas se haga constar la finalidad de realizar con los bienes adquiridos actividades empresariales, se entenderá a efectos de la liquidación por el impuesto que, con independencia de la adquisición, existe una convención para constituir una comunidad de bienes sujeta a la modalidad de “operaciones societarias”*”⁶⁸³.

Cuestión distinta es que nada se hiciese constar en el momento de la constitución de la comunidad (comunidad de carácter estático) y, con posterioridad a la adquisición de dichos bienes, los titulares de los mismos decidieran aplicarlos a la explotación de un negocio. En tal caso, por las mismas razones apuntadas en el primer supuesto, se debe considerar sujeta al impuesto la comunidad en el momento en que efectivamente comience la actividad empresarial o existan indicios razonables de que va a proceder a ello (p. ej. alta en el Censo⁶⁸⁴). En dicho momento se entenderá producida la equiparación de la comunidad de bienes a la sociedad y el hecho imponible del IOS⁶⁸⁵. Ahora bien, tanto en un supuesto como en el otro,

⁶⁸² DE PABLO VARONA, *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* (dir. Muñoz del Castillo), Thomson-Civitas, 2004, p. 411.

⁶⁸³ La STSJ de Cataluña de 7-7-11 (JT 2011, 1023), señala que en el caso de adquisición proindiviso de un inmueble, faltando la acreditación de la intención de destinarlo al desarrollo de una actividad empresarial, sin que la escritura documentase tal finalidad, la simple manifestación de la intención de alquilar no constituye en sí misma una actividad empresarial.

⁶⁸⁴ Supongamos el caso de una comunidad de bienes preexistente que se da de alta en el Censo de empresarios o profesionales, alta que constituye una declaración por el interesado de su intención de realizar una actividad empresarial, originándose en consecuencia un hecho imponible por la modalidad de operaciones societarias. En este caso, dado que la realización de la actividad empresarial se deriva en el alta en el Censo, es ese momento el que determina el devengo del impuesto. *Cfr.* Consulta de la DGT de 7-2-00 (núm. 0168-00).

⁶⁸⁵ DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 415.

independientemente de dicho gravamen, surgirá el correspondiente a la adquisición de los bienes⁶⁸⁶.

Segundo.- Realización de actividades empresariales por la propia comunidad.

La finalidad que persigue el cumplimiento de este segundo requisito para la equiparación de las comunidades de bienes a las sociedades es clara: se trata de conferir el mismo tratamiento fiscal a entidades que mediante la puesta en común de bienes para la obtención de un lucro y una cierta organización, demuestran –pese a la carencia del atributo de la personalidad jurídica- una capacidad económica similar a la de una sociedad en sentido estricto. Con apoyo en el principio de capacidad económica que revela este dato y en el principio de igualdad tributaria, que reclama idéntica consideración para supuestos de la misma índole, se justifica la aplicación del mismo tratamiento jurídico-tributario para ambos tipos de entidades⁶⁸⁷.

Ahora bien, la necesidad de realización de una actividad empresarial se introduce para las comunidades de bienes a partir de la reforma por Ley 32/1980 antes citada. Con ella se amplía el ámbito subjetivo del impuesto pues hasta dicho momento -vigente el Texto refundido de 1967- aquellas comunidades que no obtuviesen rendimientos sujetos a los Impuestos Industrial o de Sociedades (p. ej. las que desarrollasen actividades de tipo agrícola) quedaban excluidas del gravamen por Operaciones Societarias⁶⁸⁸. La exigencia parece lógica, puesto que nos encontramos ante un impuesto que grava las operaciones llevadas a cabo por sociedades, personas jurídicas, y lo normal es que con la constitución de una sociedad se atribuya a ésta el estatuto de empresario mercantil. Por tanto, sólo se gravarán las operaciones

⁶⁸⁶ Así lo ha afirmado la DGT en su Resolución de 12-1-00 (núm. 0011-00).

⁶⁸⁷ CAZORLA PRIETO, *op. cit.*, p. 157.

⁶⁸⁸ En relación con esta previsión, MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5ª ed., 1997, p. 484, advierte: “(...) en primer lugar se excluyen de gravamen las comunidades incidentales o estáticas, que no implican el ejercicio de actividad económica alguna. En segundo lugar permite la inclusión de comunidades de bienes empresariales que por no tener conexión directa con el Impuesto Industrial o de Sociedades, con la regulación anterior quedaban al margen del impuesto; esto ocurre con las comunidades de bienes que realizan una actividad empresarial de tipo agrícola”.

de las comunidades de bienes que, por su objeto, tiendan a realizar las actividades propias de un empresario⁶⁸⁹.

De acuerdo con el dinamismo que implica este requisito podemos afirmar con rotundidad que las comunidades de bienes que no desarrollen actividad económica alguna, es decir, estáticas, no quedan sujetas a gravamen⁶⁹⁰. El condominio, careciendo propiamente de un fin común, y no persiguiendo más que el goce o disfrute que de los bienes hagan individualmente los comuneros, no necesita otra organización más que la mínima indispensable para hacer posible la concurrencia de los recíprocos e individuales intereses, logrando su armonía⁶⁹¹.

Así pues, una vez descartado este tipo de comunidad de bienes, lo primero que se debe plantear es el significado del concepto *actividad empresarial* en tanto que la normativa del impuesto lo utiliza como elemento definitorio en orden a considerar la sujeción a gravamen de las comunidades de bienes. Téngase en cuenta que ni el TRITPAJD ni su Reglamento de desarrollo recogen una definición de “actividad empresarial”. Por otra parte, la regulación de dicho concepto en los textos normativos de los distintos impuestos no es completamente homogénea, lo que unido a la falta de un criterio unívoco en la doctrina a la hora de determinar a qué regulación se debe acudir, ha ocasionado dudas sobre el ejercicio de determinadas actividades por parte de una comunidad de bienes.

En primer lugar, parece oportuno fijar la atención en la definición que del concepto ofrece el IAE por cuanto se trata un tributo cuyo hecho imponible se relaciona, precisamente, con el ejercicio de una actividad empresarial. Si atendemos al Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, el artículo 79.1 establece: “*Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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*”. Como afirma CHECA

⁶⁸⁹ BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho mercantil*, 6ª ed., Tecnos, 1985, p. 162.

⁶⁹⁰ BESCÓS, *op. cit.*, p. 35.

⁶⁹¹ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 467.

GONZÁLEZ⁶⁹², en este impuesto se renuncia a fijar un criterio definitorio propio de que debe entenderse por actividad empresarial, incorporando a tal fin las nociones existentes en el ordenamiento tributario. Debe ser, en consecuencia, en otros impuestos donde haya que buscar esta definición.

Pues bien, a la vista de las leyes reguladoras de otros impuestos que utilizan el concepto en cuestión se comprueba que no añaden aportación alguna a la noción utilizada en el IAE; más bien se mantiene el mismo concepto genérico de actividad empresarial. Así por ejemplo, el art. 27.1 LIRPF, en continuidad con la normativa anterior y a efectos de la determinación de los rendimientos íntegros de actividades económicas en el Impuesto, considera como tales⁶⁹³ “aquellos que, procediendo del trabajo y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de los 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 la misma línea, la Ley del IVA, en el artículo 5.2, recoge una noción de actividad empresarial o profesional coincidente con la establecida en la LIRPF⁶⁹⁴ y el art. 5.1 LIS declara sobre el concepto de actividad económica que se entenderá tal “la ordenación por cuenta propia de los 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”. Tomando en consideración los preceptos mencionados, únicamente es posible delimitar el concepto en cuestión extrayendo unas notas que deben concurrir

⁶⁹² CHECA GONZÁLEZ, C., “El Impuesto de Actividades Económicas”, *Impuestos*, t. II, 1989, p. 355.

⁶⁹³ Obsérvese que el precepto ya no distingue entre actividades empresariales y profesionales sino que engloba ambos tipos en el término “actividades económicas”, y señala a continuación: “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”.

⁶⁹⁴ Artículo 5.2 LIVA: “Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. En particular tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas (...)”.

simultáneamente para poder calificar como empresarial la actividad realizada por la comunidad. En líneas generales se entiende que éstas son⁶⁹⁵:

a) *Existencia de uno o varios factores de producción y una organización propia que facilite el desarrollo de la actividad.*

Excluida la comunidad de bienes que tienda a la conservación de un bien en común del ámbito de aplicación del art. 22 TRITPAJD⁶⁹⁶, es lógico que a aquellas otras comunidades que pretendan la realización de una actividad económica, se les exija además, la concurrencia de los mismos requisitos que debe cumplir cualquier ente societario con dicha finalidad, esto es, la aportación de bienes o derechos de contenido patrimonial y la existencia de una estructura organizada, que supere la propia actuación de los partícipes, siendo la concurrencia de tales circunstancias, entre otras, la razón de ser del sometimiento a gravamen de las comunidades.

El hecho de que se precise la existencia de un capital y una organización que dé soporte a la ordenación de medios productivos, lleva a los tribunales a considerar que sin estos elementos esenciales en la empresa no puede hablarse de actividad empresarial, “por no existir una actividad habitual tendente a obtener un resultado, en base a una organización, un capital y un esfuerzo”. En este sentido, es normal encontrar pronunciamientos en los que se asocia el concepto de actividad económica con la exigencia de habitualidad en el desarrollo de la misma; así por ejemplo, diversas resoluciones de la DGT -fundamentalmente sobre comunidades para la promoción inmobiliaria- se apoyan argumentalmente en una antigua sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 1985⁶⁹⁷, que tratando el

⁶⁹⁵ BESCÓS, *op. cit.*, p. 30.

⁶⁹⁶ MARTÍNEZ LAFUENTE, *op. cit.*, p. 483, afirma que se excluye el supuesto de mera titularidad conjunta y se exige un especial *animus*, que es lo que comporta su consideración fiscal equiparable a la sociedad.

⁶⁹⁷ (RJ 1985, 4555) FJ 5º: “El concepto indeterminado «actividad empresarial» utilizado por el artículo 22.3 del Texto Refundido (*actual 22.4*), no permite considerar incluido dentro de él a quien no realiza una actividad con habitualidad, no bastando, por otra parte, la mera realización de un acto singular para gravarlo por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, sino que es preciso acreditar que los constructores cuentan con una organización y un capital, que, junto con su esfuerzo, se encaminan habitualmente a obtener un resultado (...)”. En el mismo sentido, *vid.* STS de 13-6-05 (JT 2007, 92), sentencia de la AN de 30-5-00 (JT 2000, 1088), y Resolución del TEAC de 22-5-02 (JUR 2002, 230473).

tema de las actividades empresariales en el ITPAJD, requería, cuando no se trataba de sociedades, sujetas siempre por sí mismas, cierta habitualidad y una cierta organización en la realización de operaciones empresariales por las comunidades de bienes, sin que a estos efectos bastara la realización de actos empresariales aislados para apreciar su sujeción al IOS⁶⁹⁸.

A propósito de tal exigencia algunos autores, en contra de la postura del TS, entienden que la nota de la habitualidad no está recogida ni exigida en norma tributaria alguna como imprescindible para la actividad empresarial, si bien sí se exige para que quien realice tales actividades pueda calificarse como empresario⁶⁹⁹, lo que permite deducir que aquel concepto es más amplio que éste, de tal modo que el requisito se predica, no en el hecho imposible, sino en determinados sujetos pasivos. En definitiva, la actividad empresarial podrá realizarse aislada y excepcionalmente a través, por ejemplo, de la constitución de una comunidad, o habitual y constantemente en cuyo caso llegamos a la figura del empresario⁷⁰⁰.

Cierto es que en las comunidades inmobiliarias los medios productivos se ponen a disposición de la comunidad para que se utilicen en el sentido que ésta decida, pero la complejidad del fin que se pretende y de la necesaria armonización de medios puede ser especialmente manifiesta en este tipo de comunidades. Tal y como advierte UTANDE SAN JUAN al estudiar el tratamiento de las comunidades autopromotoras en el IOS, la cuestión de la organización sería más dudosa pues realmente la comunidad se sirve en todo de la organización empresarial que le prestan la constructora y gestora, que se encarga de llevar a cabo, en nombre de la comunidad, todas las actividades precisas para posibilitar y facilitar la gestión del proyecto

⁶⁹⁸ En este sentido, *cf.* Resoluciones de 13-1-05 (núm. V0020-05), 25-6-13 (núm. V2112-13), 8-5-00 (núm. 1072-00), y 23-4-01 (núm. 0806-01).

⁶⁹⁹ Por todos, *vid.* SIMÓN ACOSTA, E., “Artículo 18” en *Comentarios a las Leyes Tributarias...* *op. cit.*, p. 187; y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., “Artículo 40” en *Comentarios a la Ley del Impuesto...*, *op. cit.*, p. 654.

⁷⁰⁰ *Cfr.* BESCÓS, *op. cit.*, p. 3, para quien el TS interpreta el término “actividad empresarial” en su sentido económico y jurídico-mercantil, pues parte de que la actividad empresarial es la desarrollada por las empresas, entrando a determinar las notas que las caracterizan, tal como suelen estudiarse en las ciencias económicas y jurídicas. En la misma línea, UTANDE SAN JUAN, J. M^a, “Las comunidades autopromotoras y el Impuesto sobre Operaciones Societarias”, *Impuestos*, núm. 8, 2002, p. 30.

inmobiliario. No se puede hablar de una organización propia que dé soporte a la ordenación de medios de producción; sin embargo esto no sería un impedimento insalvable para considerar empresario a la comunidad, ya que la externalización de funciones empresariales es muy habitual en la gestión moderna. En cuanto al nivel de organización que sería suficiente para cumplir este requisito, entiende que desde el momento en que la comunidad cuenta con un órgano de formación de la voluntad (la Junta General), un domicilio, cuentas bancarias abiertas a su nombre y múltiples servicios que se contratan a nombre suyo, la comunidad puede considerarse un complejo organizado⁷⁰¹.

b) Actuación por cuenta propia y asunción del riesgo por parte de la entidad.

En el capítulo precedente nos referimos a la necesaria ordenación por cuenta propia de los recursos humanos y medios materiales, así como la asunción del riesgo directo de la actividad económica por parte de la entidad para que pueda considerarse que el ejercicio de la actividad empresarial corresponde a ésta y no a sus miembros o partícipes. Nos remitimos a las consideraciones ya realizadas en torno a esta exigencia, que retomaremos de nuevo en sede del IVA.

c) Finalidad de intervención en la producción y distribución de bienes y servicios.

Para poder considerar sujetas al gravamen de operaciones societarias la realización de operaciones empresariales por las comunidades de bienes, además de los requisitos anteriores, es necesario observar en éstas una intención de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios⁷⁰². Tradicionalmente este requisito se ha venido identificando con

⁷⁰¹ Considera UTANDE, *op. cit.*, p. 29, que si la C.B. utiliza los servicios de una gestora que actúa en su nombre, se trata de un supuesto más de ejercicio de la empresa mediante representante, señalando que el Derecho Mercantil no exige que el empresario desarrolle la actividad empresarial de forma personal y directa. Basta que se ejercite -por él mismo o por otro- en su nombre, de modo que la titularidad de los derechos y obligaciones nacidos de la actividad vayan a parar al patrimonio del empresario, en nuestro caso, al patrimonio separado que se constituye con la comunidad.

⁷⁰² Defienden la proyección en el mercado de la actividad empresarial: SORIANO BEL, *Tributación de promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, Ciss, 1993, p.

el *destino al mercado* del resultado de la actividad económica para su consumo por terceros. A estos efectos, suele señalarse que en el caso de una comunidad de bienes es necesario que la misma desarrolle una actividad económica organizada dirigida a terceros distintos de los propios comuneros e informada de ánimo de lucro.

Continuando con el ejemplo de las comunidades que tienen por objeto la promoción inmobiliaria, la aplicación de este criterio ha llevado a diferenciar entre *comunidades promotoras* cuyo objeto es la edificación para su posterior venta a terceros -las cuales quedan sujetas a esa modalidad por razón de la equiparación a las sociedades-, y las *comunidades autopromotoras*, que únicamente intervienen en el proceso constructivo con la finalidad de atribuir las viviendas a los propios comuneros. Son numerosos los pronunciamientos que señalan que si la comunidad de bienes se dedica exclusivamente a la construcción de una edificación para la posterior y exclusiva adjudicación a los comuneros, y no para su venta, debe entenderse que no existirá actividad empresarial y, en consecuencia, no estará sujeta a la modalidad OS⁷⁰³. Así por ejemplo, en la resolución de 22

254; DEL POZO, *op. cit.*, p. 181; DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 419; PAGÈS I GALTÈS, J., *Manual del impuesto sobre actividades económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 101: “La actividad de autopromoción, en la medida que es un supuesto de autoconsumo, no se debe considerar empresarial a efectos del IOS”. En contra, BESCÓS, *op. cit.*, p. 30, para quien la finalidad de intervención se manifiesta tanto si se ponen pisos o locales en el mercado de promoción inmobiliaria, como también si deja de ser preciso acudir a dicho mercado, al satisfacerse la necesidad de vivienda para sí al mínimo costo posible y con ventajas fiscales. En el mismo sentido, ACOSTA ESPAÑA, *op. cit.*, p. 849.

⁷⁰³ Señala DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 425: “Existe un cierto consenso en estimar que, en la medida en que los bienes o servicios producidos se destinen a los propios productores, falta la finalidad de intervención en el mercado que caracteriza la actividad empresarial. Sin embargo, la realización de una actividad empresarial se exige únicamente para sujetar al impuesto a las comunidades de bienes, mas no a las sociedades. De ahí que, en la medida en que una entidad se califique como sociedad, quedará sujeta al tributo independientemente de las actividades que realice y de la finalidad o destino que dé a los bienes y servicios que produzca. Esta consideración puede vaciar de contenido la asimilación de las comunidades de bienes que realicen actividades empresariales a sociedades, en la medida que se estime -así lo hace un importante sector de la doctrina mercantil- que se trata de verdaderas sociedades (aunque irregulares)”. En esta línea, la STSJ Navarra de 27-9-01 (JT 2001, 1497), declaró sujeta al impuesto la constitución y disolución de una agrupación, cuyo objeto era la construcción de unas viviendas unifamiliares y su posterior adjudicación a cada uno de los socios comuneros para su uso particular, por estimar que se trataba de una verdadera sociedad. En el supuesto examinado, la sentencia declara que si bien lo

de mayo de 2002, el TEAC señala que el examen detallado de la forma de organización y actuación de las comunidades de bienes autopromotoras así como el análisis de la finalidad que las mismas persiguen no permiten afirmar, de manera concluyente, que realicen una actividad empresarial en sentido estricto, “pues no disponen de modo general de una organización interna propia, de la misma manera que no buscan la finalidad de intervenir en el mercado, pues los destinatarios de sus operaciones no son terceras personas sino exclusivamente los propios comuneros, que reciben sus viviendas por adjudicación al disolverse la comunidad, careciendo de ánimo de lucro, al realizarse la adjudicación por el importe del coste de construcción sin obtención de beneficio alguno, todo lo cual debe llevar a la conclusión de que, por no realizar actividad empresarial en sentido propio, no deben quedar sujetas al gravamen de Operaciones Societarias⁷⁰⁴.”

En el mismo sentido podemos citar -entre otras muchas- las resoluciones de la DGT de 23 de abril de 2001 (núm. 0806-01); 19 de mayo de 2008 (núm. V0991-08); o 17 de junio de 2009 (núm. V1421-09), la cual declara en cuanto a la tributación de estas comunidades de autopromoción inmobiliaria a efectos del IOS, que en este caso no se cumplen varios de los requisitos que configuran una actividad empresarial, puesto que no existe la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, aun en los casos en que los comuneros transmitan sus derechos o la vivienda terminada sin llegar a habitarla, ni el ánimo de lucro, aunque indirectamente puedan gozar de viviendas a precio más ventajoso que el que conseguirían en el mercado.

Ahora bien, hemos de advertir que el requisito de la “intervención en la producción y distribución de bienes y servicios”, así interpretado, se basa en

determinante para que la actividad sea empresarial es que se dirija a terceros ajenos a la empresa, resultaba manifiesto que lo que en realidad se había constituido era *“una sociedad civil que mediante la aportación de bienes y creación de una organización adecuada se encamina a la obtención de los beneficios que se derivan de la autoconstrucción de viviendas que luego se reparten entre los asociados”*.

⁷⁰⁴ (JUR 2002, 230473). En el mismo sentido, *vid.* Resoluciones 12-5-04 (JUR 2004, 225348), 13-10-05 (JT 2006, 88), y 14-4-09 (JT 2009, 842), y STSJ País Vasco de 21-5-01 (JT 2002, 60), que rechaza que la disolución de una comunidad de bienes surgida por la construcción, para uso propio, de dos viviendas adosadas pueda sujetarse al IOS, por dos motivos: por la ausencia de finalidad de intervenir en la distribución de bienes; y por la falta de traslación de dominio.

dos exigencias que no aparecen como tales en la definición de la norma legal. Nos referimos, por un lado, al *destino al mercado* del resultado de la actividad económica; y por el otro, al *ánimo de lucro*.

En cuanto al primero, no es posible negar que una entidad produzca o distribuya bienes y servicios entre sus propios miembros o partícipes y que ello excluya su consideración como actividad económica (p. ej. determinados servicios que presta una cooperativa a sus socios). Teniendo en cuenta que la Ley habla de “producción” y “distribución” de bienes y servicios, cualquiera de ambos criterios debe considerarse como válido para admitir la realización de una actividad económica. Piénsese, por ejemplo, en las Agrupaciones de ejecución urbanística con el objeto de urbanizar unos terrenos rústicos; en este caso qué duda cabe acerca de que aquélla produce unos bienes (terrenos urbanizados) en el desarrollo de una actividad económica. Como propone BONET SÁNCHEZ⁷⁰⁵, el destino al mercado debemos entenderlo en un sentido amplio, comprensivo de aquellos supuestos en que el fin inmediato de una operación concreta no sea intervenir directamente en el mercado de bienes y servicios. La actividad económica *debe ir preponderantemente dirigida al mercado*, pero no exclusivamente; de otro modo no se justificaría el gravamen del autoconsumo, el cual se grava precisamente porque se realiza una actividad económica, es decir, de intervención en el mercado: la detracción de determinados productos o servicios del circuito al cual están originariamente destinados (el mercado) lleva como contrapartida la consideración de la operación atendiendo a su origen y no al destino del cual han sido desviados.

Por otro lado, el ánimo de lucro tampoco es determinante de la naturaleza empresarial de la actividad económica desarrollada; normalmente, la producción o distribución se hará mediante precio y con el fin de lucrarse con la actividad, pero ninguno de ambos elementos es esencial al concepto. La onerosidad de las operaciones no implica necesariamente la existencia de ánimo de lucro, como tampoco la gratuidad de aquéllas supone la inexistencia de éste. Una entidad sin ánimo de lucro (p. ej. fundación, ONG, etc.) puede realizar operaciones por las que perciba una contraprestación

⁷⁰⁵ BONET SÁNCHEZ, M^a. P., *La empresa ante el Sistema Tributario*, Thomson-Aranzadi, 2006, pp. 168-169.

económica, sin que esta circunstancia altere su condición de entidad no lucrativa. Y a la inversa, una entidad mercantil que persigue la obtención de beneficios puede realizar una operación gratuita sin que ello le prive de su condición de agente económico, en cuanto interviene en el mercado normalmente cambiando bienes y servicios por precio⁷⁰⁶.

A mayor abundamiento, la interpretación mantenida por la doctrina administrativa y jurisprudencia mayoritaria conduce en determinados supuestos a una solución completamente casuística en el momento de determinar si la entidad desarrolla o no una actividad empresarial. Nos referimos en concreto a los casos en que entre los comuneros se encuentran tanto personas que no ostentan la condición de empresario o profesional, como entidades dedicadas empresarialmente a la promoción o construcción de inmuebles, con una participación importante que, posteriormente, comercializan las partes del inmueble construido, o incluso en construcción, que les corresponda. Según el criterio general, al menos en cuanto a la parte que corresponde a estas entidades, sí se dan todas las condiciones para entender que se trata de una actividad empresarial y, en consecuencia, la comunidad de bienes constituida podría considerarse sujeta a la modalidad de operaciones societarias del impuesto.

De acuerdo con lo anterior, el problema radicaría en establecer si, en cualquier caso en que una entidad de las arriba citadas tenga una sola participación en una comunidad de bienes promotora de viviendas, debe considerarse que la comunidad de bienes es de carácter empresarial, a los efectos del ITPAJD, o si, por el contrario, debe de graduarse esta apreciación, aplicándose la calificación de empresariales solamente a aquellas comunidades en las que tengan una participación importante. La conclusión a la que llega la DGT es que sólo puede considerarse que se desarrolla una actividad empresarial cuando en las comunidades de bienes el peso de las entidades constructoras o promotoras -o de cualquier otro tipo de entidad empresarial- consista en una participación importante, tanto cualitativa como cuantitativamente, de tal forma que al ser los partícipes quienes realmente dirigen la comunidad por tener una participación que les permite controlar las decisiones de la entidad, hacen que ésta tenga como objetivo el desarrollo

⁷⁰⁶ *Ibidem*, pp. 260 y 267.

de una actividad empresarial. En definitiva, habrá de valorarse en cada supuesto la importancia de la participación de entidades empresariales en el patrimonio de las comunidades de bienes, así como el control que ejerzan en la toma de decisiones de éstas, para calificarlas como empresariales o no y, en consecuencia, someterlas a tributación por operaciones societarias en el primer supuesto y considerarlas como no sujetas en el segundo caso⁷⁰⁷. De este modo la determinación del carácter empresarial o no de la actividad se resuelve mediante un criterio en cierto modo ajurídico e inseguro.

Volviendo al concepto de actividades empresariales, no debemos olvidar que a lo expuesto se añade que las normas reguladoras de los impuestos pueden introducir sus propias particularidades, con lo que el ejercicio de determinadas actividades por parte de la comunidad, como es el caso de los *arrendamientos de bienes*, puede plantear problemas. En este sentido, el IVA considera que el arrendamiento es una actividad empresarial siempre y en cualquier caso, pues el artículo 5.Uno.a) de su ley reguladora, otorga directamente la consideración de empresario a los arrendadores de bienes; sin embargo, en el IRPF, de acuerdo con el art. 27.2 de su Ley reguladora⁷⁰⁸: “(...) se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”. Así pues, a efectos del IRPF, los rendimientos derivados de la actividad arrendaticia por parte de una comunidad de bienes únicamente podrán ser considerados de carácter empresarial cuando se cumplan las condiciones generales (ordenación por cuenta propia y finalidad de intervenir en el mercado) y, a su vez, el mencionado requisito relativo al

⁷⁰⁷ En la jurisprudencia del TS y Tribunales Superiores de Justicia se mantiene este mismo criterio; así por ejemplo, la STS 19-6-09 (RJ 2009, 6753) reconoce, desde la perspectiva inversa, la sujeción a gravamen por el IOS de la comunidad de bienes, ya que no se trataba propiamente de una comunidad de autopromotores, sino de una comunidad de promotores constituida con la finalidad de realizar una actividad empresarial. *Vid.* SSTSJ de Madrid de 18-1-10 (JT 2010, 278), 13-7-09 (JUR 2009, 340852), 2-2-10 (JT 2010, 294), 19-6-09 (JT 2009, 950) y 13-11-09 (JT 2010, 36); STSJ de Navarra de 27-9-01 (JT 2001, 1497).

⁷⁰⁸ El art. 27.2 LIRPF, queda modificado con efectos desde el 1 de enero de 2015 por el art. 1.16 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Con ello se elimina la exigencia de que se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad para poder considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

empleado; en caso contrario, tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario conforme al art. 22.1 LIRPF.

En estos casos, la duda en torno al concepto de actividad empresarial que debe ser tenido en cuenta a efectos del gravamen de Operaciones Societarias, se resuelve por la DGT considerando que los criterios establecidos en el IRPF son plenamente aplicables al IOS para que este tipo de comunidades puedan quedar sujetas. Así por ejemplo, en las diversas resoluciones relativas a comunidades de bienes constituidas con el objeto de dedicarse al arrendamiento de locales, la DGT señala que la sujeción es procedente cuando las rentas obtenidas por dicho arrendamiento sean calificadas como empresariales en el IRPF. Se justifica dicha traslación de criterios al ámbito del ITPAJD en que “carecería de sentido que rentas que tienen la calificación de empresariales a efectos del IRPF y cuyos activos quedan calificados como empresariales a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, no tuviesen el mismo trato en el ITPAJD”⁷⁰⁹. Y añade: “Por el contrario, cuando nos encontramos en presencia de su tributación en Renta y Patrimonio como rendimientos y activos inmobiliarios, carentes de toda organización empresarial, no parece justificado la tributación de la comunidad por el concepto de operaciones Societarias”⁷¹⁰. Algún autor, no obstante, considera que ante la ausencia de un concepto de actividad empresarial en el TRITPAJD, debemos acudir a la definición contenida en la

⁷⁰⁹ Cfr. Resoluciones de 13-1-05 (núm. V0020-05), 8-5-00 (núm. 1072-00), 12-1-00 (núm. 0011-00), y 14-5-99 (núm. 0762-99).

⁷¹⁰ Véase también la STSJ de Cataluña de 25-3-10 (JUR 2010, 244341) sobre régimen fiscal aplicable a la constitución de una comunidad de bienes cuyo objeto es la explotación mercantil de dos fincas, en la que tras señalar que “*la indudable intervención en el mercado de alquiler de inmuebles no significa por sí la realización de una actividad empresarial. Por naturaleza el arrendamiento es un contrato que implica el ofrecimiento a terceros. Y la cuestión es resolver cuando nos encontramos ante una actividad empresarial de arrendamiento o ante una gestión del patrimonio propio aun cuando se articule a través de una comunidad de bienes*”, concluye el tribunal que no procede la liquidación por el concepto de operaciones societarias por cuanto que la Administración no acredita el cumplimiento de los requisitos previstos en la LIRPF que determinan el concepto de actividades empresariales tratándose de un arrendamiento, y asimismo, que “*lo que la Ley contempla es la adquisición de bienes proindiviso para la intervención en el mercado, es decir, un inicial propósito empresarial y no una comunidad sobrevenida y que se mantiene como forma de administración del patrimonio propio*”.

Ley del IVA, por ser el tributo más próximo al ITPAJD, respecto del cual actúa como tributo de cierre⁷¹¹.

Por otra parte, el ejercicio de *actividades profesionales* por una comunidad de bienes ha planteado dificultades. Atendiendo a la literalidad del art. 22.4 TRITPAJD, el cual requiere, a efectos de equiparar las comunidades de bienes a las sociedades en el IOS, que las primeras realicen actividades empresariales, aquellas operaciones realizadas por comunidades de bienes dedicadas al ejercicio de una actividad de carácter profesional no podrían quedar sujetas al gravamen sobre operaciones societarias⁷¹². Como ha sido señalado, consecuencia de ello es un trato discriminatorio para las sociedades que, teniendo también por objeto la realización de actividades profesionales, sí tributarían⁷¹³. Por esta razón, la mayoría de la doctrina se inclina por interpretar el término “actividad empresarial” del precepto como sinónimo de “actividad económica”⁷¹⁴, sometiéndose así, con total respeto al principio de capacidad económica, a tributación por el gravamen de operaciones societarias. Como ha sido apuntado, “no existe razón que justifique la exclusión de las comunidades de profesionales del ámbito del IOS, ya que en ellas existe también una puesta en común al servicio de un fin social. El principio de capacidad económica reclama en tal sentido el mismo régimen tributario para aquellos entes que demuestran igual capacidad. En favor de esta interpretación puede alegarse además que, al regular la ley del impuesto las comunidades *mortis causa* y equipararlas a sociedades, el artículo 22 exige, para que proceda la asimilación, la *continuación en la explotación del negocio del causante*, de donde puede inferirse que las comunidades gravadas -ya se constituyan por actos *inter vivos* o *mortis causa*- son aquellas constituidas para la explotación de negocios, de cualquier clase que sean”⁷¹⁵.

⁷¹¹ En este sentido, ACOSTA ESPAÑA, R., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. VII-1º, Edersa, 1982, p. 842 y ss.

⁷¹² *Op. cit.*, p. 848.

⁷¹³ RUIBAL PEREIRA, “Tratamiento fiscal de las comunidades...”, *op. cit.*, p. 101.

⁷¹⁴ MARTÍNEZ LAFUENTE, *op. cit.*, p. 484, y LÓPEZ DÍAZ, *op. cit.*, p. 2.

⁷¹⁵ DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 415.

3.1.1.2. La comunidad de bienes constituida u originada por actos *mortis causa*.

El apartado 5º del artículo 22 TRLITPAJD declara sujeta al impuesto “*la misma comunidad de bienes constituida u originada por actos “mortis causa”, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a 3 años*”. Y añade el precepto que la liquidación se practicará, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes del referido plazo.

Al igual que las comunidades constituidas por actos *inter vivos*, la sujeción de esta clase de comunidades requiere el cumplimiento de varios requisitos. En primer lugar, no cabe duda que el presupuesto de realizar actividades empresariales es de concurrencia necesaria, pues si bien el texto legal no lo señala expresamente, hay que recordar que en la modalidad Operaciones societarias se someten a gravamen aquellas comunidades *inter vivos* que realicen actividades similares a las típicas de las sociedades, por lo que resulta conveniente entender que la expresión “la misma comunidad” del artículo 22.5 no puede referirse, en el caso de origen *mortis causa*, a otras comunidades que no sean las que realizan actividades empresariales⁷¹⁶.

Por otro lado, el origen “*mortis causa*” de este tipo de comunidades hace referencia obviamente a las comunidades hereditarias, es decir, aquellas que se originan en virtud de cualquier título sucesorio (herencia o legado). Desde un primer momento la doctrina cuestionó la necesidad de un *pacto expreso* para el nacimiento de este tipo de comunidad. En sentido afirmativo MARTÍNEZ LAFUENTE defendía la exigencia de dicho pacto entre los herederos para continuidad en la explotación del negocio del causante, en régimen de indivisión⁷¹⁷. En esta línea se pronuncia también DE LA CÁMARA⁷¹⁸, a propósito del análisis del art. 57 del antiguo Texto refundido de 1967, que al tratar de la división material de los bienes poseídos

⁷¹⁶ En este sentido, RUIBAL PEREIRA, *op. cit.*...

⁷¹⁷ MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *El Impuesto General sobre Sucesiones*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, IEF, 1977, p. 483, mantiene que la comunidad de bienes llamada a tributar por el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales, no es la accidental, sino la pactada, y es aquí cuando la referencia a la partición es procedente, pues en ella puede convenirse entre todos los herederos o varios de ellos la continuación en la explotación del negocio del causante.

⁷¹⁸ DE LA CÁMARA, “El concepto de comunidad...”, *op. cit.*, p. 524.

proindiviso, precisaba que se estimaría como disolución de sociedad cuando habiendo sido adquiridos aquéllos a título lucrativo, existiera “convenio expreso en los comuneros para mantener o crear la indivisión”⁷¹⁹. Explicaba este autor que “el acuerdo negocial, indispensable para que haya sociedad, puede tomar como base una comunidad preexistente. Es el caso, por ejemplo, de que un negocio individual sea heredado por varios herederos. En tanto el negocio pertenece a la comunidad hereditaria, no cabe pensar, evidentemente, que existe una sociedad entre los herederos. Ni siquiera, puede llegarse a esta conclusión por el hecho de que al liquidar y repartir la herencia se decida la adjudicación proindiviso del establecimiento *porque no haya aún acuerdo sobre su adjudicación definitiva*, lo que no obsta a la conformidad sobre la división del resto de la masa hereditaria y sobre la procedencia de llevar a cabo la partición. El cambio de la comunidad (primero hereditaria, luego ordinaria) en sociedad sólo se producirá, si se produce, en el supuesto de que los herederos convengan regular la explotación común de modo tal que revele el propósito de huir de la interinidad o provisionalidad, que, en sí, es inherente a las puras situaciones comunitarias”.

Ahora bien, cabe la posibilidad de que tal acuerdo no sea manifestado expresamente, por lo que el legislador fiscal ha resuelto la cuestión con un criterio pragmático: la comunidad se equipara a la sociedad cuando se continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años; plazo que obedece a la idea de conceder un tiempo razonable para que los herederos lleven a cabo la disolución de la comunidad, de tal modo que de no realizarse ésta se entiende que existe un acuerdo entre los comuneros por mantener esta situación y desaparece el carácter *forzoso* que en su inicio tuvo, convirtiéndose en una situación voluntaria perfectamente equiparable a las comunidades de bienes

⁷¹⁹ El Tribunal Supremo tuvo ocasión de pronunciarse en la sentencia de 9-5-94 (RJ 1994, 3494) sobre dicho precepto. En base al mismo declaró: “La exigencia de un pacto expreso para crear o mantener la indivisión, tanto por la Ley como por la propia doctrina administrativa, hace que deba de rechazarse la tesis mantenida por la Administración, que intenta sustituir ese pacto expreso o indubitado, por la mera permanencia en la comunidad durante un corto lapso de tiempo (...)”.

constituidas por actos *inter vivos*. De esta forma se presume la voluntad tácita de los herederos de continuar con la empresa del causante⁷²⁰.

Como afirma ACOSTA ESPAÑA⁷²¹ el período de tres años funciona como auténtico presupuesto de la equiparación a las sociedades que permite el gravamen por operaciones societarias, en el sentido de que, de no completarse este período de indivisión, se entiende que no hubo nunca una comunidad fiscalmente equiparable a una sociedad, y si se devengó el Impuesto por alguna modalidad de operación societaria, procedería también la devolución. Para la mayoría de autores el plazo al que alude la norma ha de computarse desde la fecha de fallecimiento del causante⁷²², postura que se ha fundamentado en que la comunidad tiene su origen en aquel momento sin necesidad de pacto expreso entre los herederos para su nacimiento y en que, de acuerdo con lo dispuesto en nuestro derecho sucesorio, la adquisición de la herencia se produce con la muerte del causante retrotrayéndose los efectos de la aceptación de ésta a la fecha del fallecimiento (*vid.* art. 989 C.c.)⁷²³. Considerando que el plazo de tres años es de carácter resolutorio, de modo que de no completarse, se ha de proceder a la devolución del impuesto, es lógico presumir, una vez cumplido el citado plazo, la existencia de un

⁷²⁰ En tal caso, señala MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., *Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, IEF, 1975, Madrid, p. 65, que “se trata de una comunidad forzosa en su origen, pero que debido al acuerdo se convierte en voluntaria. En función de ello no hay inconveniente, a efectos del impuesto, en equipararla a la comunidad de bienes constituida por actos *inter vivos*, es más, estimamos que si el legislador no lo hiciera así lesionaría los principios de generalidad tributaria y capacidad contributiva contenidos en nuestras normas constitucionales. En definitiva, esta comunidad exterioriza la misma capacidad contributiva que la constituida por actos *inter vivos*”.

⁷²¹ ACOSTA ESPAÑA, *op. cit.*, p. 858, considera que el plazo es un elemento calificador de la existencia de una comunidad, conceptuable como sociedad.

⁷²² *Ibidem*, p. 859: “Al tratarse de continuar la explotación del régimen del causante, el momento inicial ha de situarse en la fecha del fallecimiento. (...) El plazo ha de ser ininterrumpido, si bien acaso quepan circunstancias de hecho, en que la interrupción, no excluya la continuidad. Si durante dicho plazo tiene lugar cualquiera de los supuestos de imposición previstos, éstos, que estarán afectados de la misma provisionalidad aplicable a la constitución, no interrumpen el decurso del plazo ni anticipan su vencimiento”. A favor de considerar que el plazo se computa, no desde la fecha de fallecimiento, sino a partir del momento de la adquisición por los interesados de su cuota en la masa hereditaria del causante, *cfr.* CAZORLA PRIETO, *op. cit.*, p. 169.

⁷²³ GUTIERREZ BENGOCHEA, M., y REPISO LÓPEZ, F., “Tributación de las comunidades de bienes por operaciones societarias”, *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 32, 1998, p. 223.

acuerdo tácito de continuar la actividad económica o empresa del causante, cuyos efectos se retrotraen a la fecha de fallecimiento de aquél, momento en el cual debemos situar el devengo del Impuesto de Operaciones societarias.

Por otro lado, sí parece claro que no es necesario que durante el plazo de tres años se mantengan en la comunidad los mismos comuneros, pues el único acto que conllevaría la devolución de lo ingresado por el gravamen de operaciones societarias sería la disolución de la comunidad, de tal modo que una modificación de la misma por cambio de los comuneros o del objeto de la misma al explotar los comuneros un negocio distinto al inicialmente dejado por el causante no impediría la equiparación entre comunidad y sociedad, salvo en el supuesto en el que antes del transcurso del plazo quedara la totalidad de las cuotas en manos de un solo comunero, ya que ello originaría la disolución de la comunidad⁷²⁴.

Si bien parece que en el caso de adjudicación proindiviso sin mediar acuerdo expreso entre herederos y legatarios, el plazo debe comenzar a contarse en la forma indicada, se ha cuestionado cómo influiría la existencia de un acuerdo expreso por parte de los comuneros para continuar la explotación del negocio antes del transcurso de los tres años fijado en la Ley⁷²⁵. Compartimos la opinión de quienes defienden que es posible entender que el acuerdo expreso anula el plazo, únicamente establecido para presumir que la comunidad es querida; ésta sería la solución más coherente con la filosofía del impuesto, que pretende gravar toda puesta en común desde el momento en que existe acuerdo expreso para realizar una actividad empresarial. Al existir acuerdo expreso la comunidad deja de ser forzosa

⁷²⁴ *Ibidem*... En el mismo sentido, DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 431, apunta que “las vicisitudes posteriores a la liquidación -que se practica desde el principio- no afectan a dicha consideración de manera distinta a como afectarían a una comunidad constituida por actos *inter vivos*, y sólo la disolución de dicha comunidad antes del referido plazo demostrará que la comunidad no había sido querida, esto es, voluntaria, lo que ocasionará la devolución de lo ingresado”.

⁷²⁵ Respecto a esta cuestión, CAZORLA PRIETO, *op. cit.*, pp. 169-170, plantea el siguiente interrogante: ¿el plazo se empieza a contar desde el momento del acuerdo o se tiene en cuenta también el lapso temporal transcurrido desde la adquisición, al que deberá unirse el que corra desde el acuerdo expreso hasta completar así los tres años? Entiende el autor que la última opción es la más correcta, al objeto de no perjudicar al supuesto de acuerdo expreso para continuar el negocio o explotación empresarial del causante, y porque, en definitiva, de lo que se trata es de manifestar una voluntad, de una forma u otra, de continuar el negocio”.

(englobable en el ap. 5º) para pasar a ser voluntaria, querida y subsumible por ello en el ap. 4º del art. 22, entre las comunidades constituidas *inter vivos*⁷²⁶.

De acuerdo con esta interpretación y frente al tenor literal del art. 22, no será posible solicitar la devolución del gravamen inicialmente satisfecho cuando, mediando acuerdo expreso de continuación de la actividad empresarial, se produzca la disolución de la comunidad antes del transcurso del plazo de tres años. Siguiendo a MEXÍA ALGAR⁷²⁷, en tal caso, no será necesario el cumplimiento de plazo alguno para sujetar a gravamen a la comunidad de bienes, con independencia, por tanto de su origen. Ello nos llevaría a liquidar en su caso, por ambos conceptos, constitución de comunidad primero⁷²⁸, y, disolución de la misma, con posterioridad.

Recapitulando, parece que cuando el art. 22.5 TRITPAJD habla de comunidad *constituida u originada* por actos *mortis causa* lo que viene a significar es que tanto puede haberse constituido expresamente en un acto o negocio *mortis causa*, como sin sopesar esta posibilidad, originarse como consecuencia de la transmisión *mortis causa* de la explotación mercantil del titular fallecido. Es decir, dentro de la fórmula genérica que el emplea el precepto cabe tanto el supuesto de la asociación de herederos expresamente pactada para continuar en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante, como el supuesto de adjudicación conjunta o pro indivisa en tales condiciones a los herederos y continuación por parte de éstos de forma tácita de la explotación del negocio en las condiciones apuntadas⁷²⁹.

⁷²⁶ DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 432; BAYONA GIMENEZ, *op. cit.*...

⁷²⁷ MEXÍA ALGAR, J., *El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en relación con las sociedades*, IEF, Madrid, 1976, p. 23.

⁷²⁸ En la mayoría de los casos, la comunidad de bienes sujeta al IOS se constituye con la escritura de partición y adjudicación de herencia en que se adopta la decisión de los herederos de continuar la explotación del negocio del causante en régimen proindiviso. Es el acuerdo adoptado por los herederos de permanecer en la indivisión el que determina el nacimiento de la comunidad de bienes. *Cfr.* STSJ Madrid de 23-1-12 (JUR 2012, 198784).

⁷²⁹ CAZORLA PRIETO... pp. 167-168. En el mismo sentido, MEXÍA ALGAR, *op. cit.*, p. 23; y AA.VV., *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: normativa comentada* (coord. Carlos Colomer Ferrándiz), Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005, p. 296.

3.1.2. El hecho imponible.

3.1.2.1. Delimitación. Incidencia del IVA.

Con la finalidad de transponer al derecho interno español la nueva regulación comunitaria que supuso la Directiva 2008/7/CE, se procedió a modificar el contenido de los preceptos del TRITPAJD que definen los hechos imponibles de la modalidad de Operaciones Societarias de este tributo. Así, de conformidad con lo establecido en el art. 19 TR, tras la reforma operada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, son operaciones societarias sujetas: 1º) La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades; 2º) Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social; 3º) El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Hemos de advertir que la propia Ley 4/2008, redefinió los hechos imponibles del impuesto en su modalidad de operaciones societarias, declarando como operaciones no sujetas al impuesto -entre otros supuestos⁷³⁰- las antiguas exenciones relativas a operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (actualmente, calificadas como “operaciones de reestructuración”⁷³¹). Se cumple así con lo dispuesto en el art. 5 de la Directiva 2008/7/CE, según el cual, los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición

⁷³⁰ De conformidad con el artículo 19 TRITPAJD, no estarán sujetas a gravamen:

1º Las operaciones de reestructuración.

2º Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.

3º La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

4º La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

⁷³¹ El artículo 21 TRITPAJD, según la redacción vigente introducida por el art. 7.Cinco de la Ley 4/2008, determina: “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

indirecta por las operaciones de reestructuración⁷³². Asimismo, para evitar que la no sujeción a la modalidad OS de las operaciones de reestructuración pudiera dar lugar a la tributación de las mismas en cualquier otra de las otras modalidades del Impuesto, en respeto a lo dispuesto en la Directiva se introdujo una exención en las modalidades TPO y cuota gradual de documentos notariales de AJD.

Dicho esto, es posible observar como el título “operaciones societarias” del ITP sujeta a gravamen determinadas operaciones realizadas por sociedades -generalmente las que afectan a su capital social- y ciertas entidades carentes de personalidad jurídica que, como sabemos, se equiparan a efectos de gravamen, por cuanto que éstas manifiestan una capacidad económica similar a la de aquéllas. Por lo tanto, las operaciones efectuadas por las comunidades societarias deberán tener el mismo tratamiento tributario⁷³³.

Con carácter previo al estudio de las operaciones societarias sujetas, conviene recordar, la relación de incompatibilidad absoluta que existe entre las modalidades OS y TPO del impuesto, y el carácter preferente que la primera presenta respecto de la segunda; así como la incompatibilidad también de la modalidad OS con la de AJD, en referencia a un mismo acto. Ahora bien, cuando una operación constituya hecho imponible del IVA y de OS, lo cual es posible porque los desplazamientos patrimoniales que se producen en el marco de las operaciones societarias sujetas también pueden integrarse en el ámbito de aplicación del IVA, en la medida en que el transmitente sea un empresario que actúe en el ejercicio de su actividad, no se establece ninguna imposibilidad para compaginar su gravamen en ambos impuestos; y en tal caso el IVA e IOS son plenamente compatibles.

Así lo confirma la normativa de ambos impuestos cuando únicamente proclama la incompatibilidad entre el IVA y la modalidad TPO del

⁷³² Esta no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración que establece la Directiva 2008/7/CE obligó también a modificar los preceptos referentes al sujeto pasivo, responsables subsidiarios y base imponible, a fin de excluir a aquéllas de la modalidad Operaciones Societarias.

⁷³³ ALBIÑANA, *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, *op. cit.*, p. 580, recuerda que “el Impuesto sobre Operaciones Societarias no desdeña las unidades productivas o económicas aunque carezca de personalidad jurídica, pues estima que la existencia de capacidad contributiva en cualquier entidad colectiva es esencial y determinante para la exacción del impuesto”.

ITPAJD⁷³⁴, pero no con las otras dos modalidades integrantes del ITPAJD – OS y AJD-, con las que por lo tanto puede superponerse⁷³⁵. Asimismo, en el ámbito del IVA se reconoce implícitamente esta compatibilidad (IVA-OS) al precisar el artículo 8.Dos.2º de su ley reguladora que se consideran entregas de bienes *“las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*, es decir, estas aportaciones pueden tributar por IVA y, además, por la modalidad OS del ITPAJD, circunstancia ésta última que impedirá la eventual sujeción de la aportación o adjudicación a la modalidad TPO, en caso de que no esté sujeta al IVA, o esté sujeta pero exenta, sin que la exención sea objeto de renuncia.

En cualquier caso, hay que precisar que, en rigor, el IVA no se aplica sobre la operación societaria como tal, ni sobre la adquisición derivada de la operación societaria, sino sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios que puedan producirse en el marco de una operación societaria. De esta forma, si al constituir una comunidad de bienes se realizan aportaciones en especie, y tales aportaciones las realiza un empresario con bienes que tenía afectos a su actividad, se producen entregas de bienes gravadas por el IVA (que el empresario-comunero debe repercutir sobre la comunidad, siendo deducible para ésta), y al mismo tiempo la transmisión derivada de la operación en su conjunto (incluyendo tanto los bienes como el dinero aportados a la comunidad) se grava en concepto de Operaciones Societarias en cabeza de la comunidad por el valor de lo aportado⁷³⁶.

⁷³⁴ Cfr. art. 7.5 TRLITPAJ, arts. 31.2 y 33.1 RITP, art.4.Cuatro LIVA.

⁷³⁵ Téngase en cuenta, a mayor abundamiento, que los preceptos reguladores de las modalidades AJD y OS, no hacen referencia alguna a su incompatibilidad con el IVA, como sí lo hacen en relación a la modalidad TPO del ITPAJD (art.1.2 TRLITP; art.1.2 RITP), de donde se desprende *a sensu contrario* su compatibilidad.

⁷³⁶ FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, pp. 27-28.

3.1.2.2. Operaciones societarias sujetas.

Una vez estudiadas las condiciones que han de concurrir necesariamente en las comunidades societarias para poder ser equiparadas a las sociedades a efectos de gravamen en el IOS, se suscita la duda de si dicha asimilación alcanza a todos los conceptos por los que una sociedad está sujeta o no al impuesto, o únicamente a algunos de ellos. En este sentido, suele argumentarse que desde un punto de vista jurídico-fiscal, una cosa es que se considere “sociedad” a un determinado tipo de comunidad de bienes y otra distinta es que realmente lo sea, y siendo así, no es posible aplicar literalmente determinados conceptos como, por ejemplo, ampliación o disminución de *capital*, todos ellos reservados a sociedades verdaderas pero no a figuras análogas.

Hasta la reforma operada por Ley 29/1991, de 16 de diciembre, la doctrina se encontraba dividida; el sector mayoritario consideraba que la asimilación debía producirse para cualquier acto que constituyendo hecho imponible del impuesto fuese posible su realización atendiendo a la naturaleza de la comunidad. En este sentido se manifestaban MUÑOZ DEL CASTILLO⁷³⁷, CAZORLA PRIETO⁷³⁸, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ⁷³⁹ y DEL POZO LÓPEZ⁷⁴⁰; por el contrario, otros autores defendían que la equiparación a las sociedades sólo se producía para el acto de constitución,

⁷³⁷ MUÑOZ DEL CASTILLO, *op. cit.*, p. 291, a propósito del Texto refundido de 1967 afirma “que los entes que el artículo 57-1 del Texto refundido considera como sociedad a efectos del Impuesto, no tributan solamente por la constitución, sino por todos los actos sociales que constituyen hecho imponible del Impuesto y que en ellos puedan producirse; por otra parte, esta interpretación creemos que es consecuencia del principio constitucional tributario de capacidad contributiva”.

⁷³⁸ CAZORLA, *op. cit.*, p. 147.

⁷³⁹ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Los impuestos indirectos sobre el tráfico jurídico (IVA, ITP, OS y AJD)*, ed. Bosch, Barcelona, 1990, pp. 299-300.

⁷⁴⁰ DEL POZO LÓPEZ, *op. cit.*, p. 186 y ss.

como era el caso de MARTÍNEZ LAFUENTE⁷⁴¹ y MATEU-ROS CERESO⁷⁴².

La mencionada Ley 29/1991, gracias a la nueva redacción que dio al art. 23 de la Ley 32/1980, dejó claro, al menos, que la asimilación no sólo se producía a los efectos del acto de constitución, al disponer que en los supuestos de disolución de sociedades y reducción del capital social estarían obligados al pago, a título de contribuyente, los comuneros por los bienes y derechos percibidos. Con posterioridad, el Reglamento del ITPAJD de 1995, consagró esta idea admitiendo en su art. 55.2⁷⁴³ que la asimilación se produciría para todos los actos sujetos contemplados en el art. 54.1.1º que fueran susceptibles de producirse en la vida de estos entes, con lo que de entrada se excluía la equiparación en los supuestos de aportaciones para reponer pérdidas y los traslados de sede de dirección o domicilio fiscal. En definitiva, la cuestión ha de centrarse en determinar si efectivamente la naturaleza de las comunidades societarias u otros entes permite que puedan ser gravadas por cualquiera de los conceptos que dan lugar al hecho imponible en sede de sociedades⁷⁴⁴.

⁷⁴¹ Para MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, 3ª ed., MEH, Madrid, 1984, p. 476, no todos los hechos imponibles catalogados positivamente como operaciones societarias resultan racionalmente aplicables a estos entes, es más, con carácter general sólo los actos de constitución están gravados como constitución de sociedades.

⁷⁴² Señala MATEU-ROS CERESO, R., “Interpretaciones conflictivas de la nueva legislación del ITP y AJD”, *CT*, núm. 36, 1981, p. 111: “(...) a los efectos de este impuesto, no todos los hechos imponibles catalogados positivamente como «operaciones societarias» resultan racionalmente aplicable a aquéllos; es más, con carácter general sólo los actos de constitución (otorgamiento del contrato o título originario del derecho) están gravados como constitución de Sociedades, sin que la «asimilación» se extienda a vicisitudes ulteriores de tales relaciones jurídicas. Así lo impone el «carácter legal» del hecho imponible y la prohibición de la analogía extensiva del presupuesto de hecho del impuesto...”.

⁷⁴³ Art. 55.2 RITPAJD: “Cuando lo permita la peculiaridad propia del régimen jurídico de la entidad de que se trate, la equiparación alcanzará a todos los supuestos contemplados en el apartado 1.1º del artículo anterior”.

⁷⁴⁴ BAS SORIA, J., “La equiparación a las sociedades de otras personas jurídicas y entidades”, *OL Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 8, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2007, p. 75, cuestionando si al regularse específicamente la constitución y extinción de comunidades, no cabe entender la equiparación en relación con las mismas para ninguna otra operación distinta de las citadas, mantiene que no cabe responder de forma taxativa a dicha cuestión, aunque

En la actualidad, si bien no hay duda acerca de la equiparación entre sociedad y comunidad de bienes con respecto a determinadas operaciones - constitución, aumento y disminución de capital, y disolución, según ha confirma también la jurisprudencia⁷⁴⁵ -, pueden plantearse dudas, por ejemplo, tratándose de operaciones de reestructuración (fusión, escisión...) o de transformación, a los efectos de determinar su inclusión en los supuestos de no sujeción previstos para estas operaciones (art. 19.2 TRITPAJD).

Una interpretación literal de la ley nos llevaría a considerar que no es posible que la comunidad de bienes realice operaciones de fusión, escisión, etc., pues sólo las sociedades en sentido estricto pueden realizar tales hechos imposables, y más teniendo en cuenta que para definir los conceptos de fusión y escisión, el art. 21 TRITPAJD se remite a la ley del IS⁷⁴⁶, en cuyo ámbito subjetivo no tienen cabida las comunidades de bienes y otros entes sin personalidad jurídica. Precisamente el argumento que la doctrina administrativa y algunos tribunales han utilizado para negar la equiparación a estos efectos es que cuando la LIS emplea el concepto de entidad, se está refiriendo exclusivamente a las sociedades, sin posibilidad de incluir a las comunidades de bienes. El hecho de que en el art. 22 TRITPAJD, se equiparen las sociedades y las comunidades de bienes que realicen actividades empresariales lo es a los únicos efectos del gravamen en el citado impuesto⁷⁴⁷.

resulta, desde luego, necesario un esfuerzo de verdadera motivación para cualquier equiparación que pretenda realizarse fuera de los específicamente contemplados por la norma.

⁷⁴⁵ Por todas, *vid.* STS de 30-9-00 (RJ 2000, 8403). Concretamente, el FJ 4º declara: “(...) en su artículo 22, el Texto refundido de 1980, al igual que el actual Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que contiene el Texto refundido hoy en vigor, hacía público el designio del legislador de no limitar exclusivamente a las sociedades mercantiles el ámbito del hecho imponible, al manifestar que a efectos del impuesto que nos ocupa se consideran como sociedades una serie de figuras muy distantes... Así, el legislador incluye la copropiedad de los buques, la comunidad de bienes, constituida por actos intervivos que realice actividades empresariales y la misma comunidad, de origen «mortis causa», que se mantenga indivisa por tiempo superior a tres años”.

⁷⁴⁶ *Vid.* art. 21 TRITPAJD. Actualmente la remisión del precepto se entiende realizada a lo dispuesto en el art. 87 LIS/2014.

⁷⁴⁷ En la sentencia la STSJ de Castilla-La Mancha de 27-11-06 (JUR 2007, 53013) se planteaba si la constitución de una sociedad limitada mediante la aportación del patrimonio de una comunidad de bienes, estaba o no exenta del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la totalidad del capital en aplicación del artículo 45.I.B.10 TRITPAJD, a lo que el Tribunal razonaba en el FJº Tercero, que la exención

Pero como algunos autores defienden, de la citada remisión a la LIS no se deduce necesariamente la imposibilidad de que los entes equiparados a una sociedad puedan realizar las referidas operaciones societarias, pues tal concepto no puede afectar a unos entes que mercantilmente no pueden fusionarse ni escindirse, sin perjuicio de que a efectos del IOS, por haber satisfecho el tributo cuando se constituyeron, se admita atécnicamente la posibilidad de que realicen tales operaciones, para evitar una doble imposición injustificada. Por este motivo, la cuestión ha de centrarse en decidir si, únicamente a efectos del impuesto que nos ocupa, es posible apreciar en las entidades asimiladas operaciones análogas a las previstas civil o mercantilmente para las sociedades⁷⁴⁸.

Veamos a continuación qué requisitos han de cumplir las comunidades de bienes en las operaciones sometidas a gravamen que enumera el art. 19 de la TRITPAJD, para lo cual distinguiremos entre dos tipos:

3.1.2.2.1. Operaciones que suponen un traspaso patrimonial de los comuneros a la comunidad.

Interesa destacar primeramente el acto de *constitución*, gracias al cual un ente al que la ley civil o mercantil atribuye naturaleza societaria comienza a desenvolverse en la vida jurídica. Como sabemos, en el caso de

únicamente se contemplaba respecto de las operaciones de fusión y escisión entre sociedades, y en ninguno los preceptos sobre lo que ha de entenderse sobre fusión y escisión, se prevé el supuesto de transformación-constitución de una comunidad de bienes en una sociedad limitada, por lo que calificaba de operación sujeta a gravamen y no exenta por no recogerse expresamente. En el mismo sentido, *cfr.* Consulta DGT de 14-3-01 (núm. 0531-01).

⁷⁴⁸ DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 438, no ve motivos para rechazar que puedan estas entidades realizar operaciones de fusión y escisión, por ejemplo, cuando los copropietarios de dos negocios distintos decidan que en la titularidad de ambos negocios participen todos los copropietarios. En el mismo sentido, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *op. cit.*... admite como actos frecuentes realizados por las comunidades de promoción y construcción de edificaciones y otras, la fusión (creación de una comunidad por aportación de otras preexistentes) y escisión de comunidades, así como la modificación y transformación de éstas. Por su parte, PÉREZ-FADÓN, *op. cit.*, p. 3, considera que si las entidades equiparadas realizan operaciones de reestructuración o exentas en los casos previstos por la normativa del ITPAJD, dado que la Ley equipara a dichas entidades sin condiciones, textualmente: “a los efectos de este Impuesto”, su tratamiento será el mismo que el previsto para las sociedades, incluyendo los supuestos de no sujeción y de exención que se prevé para éstas.

comunidades de bienes este acto queda sometido a gravamen por asimilación, como si se tratase de una auténtica sociedad, a través de la aplicación conjunta de los arts. 19 y 22.4º TRITPAJD, cuando la comunidad cumpla una serie de requisitos, lo cuales únicamente concurren en las comunidades societarias. En buena lógica, si tanto en las operaciones de constitución como de aumento de capital se someten a gravamen los principales actos de financiación empresarial, en tanto la comunidad no ejerza actividad económica alguna, no tiene sentido su tributación como si de una sociedad se tratase, motivo por el cual todas aquellas comunidades que sean estáticas no serán sujetos pasivos del IOS.

Una de las principales cuestiones que puede plantear la equiparación de las comunidades que realicen actividades empresariales a las sociedades a efectos de la sujeción al Impuesto es la relativa al momento de constitución: Como apunta BAS SORIA ⁷⁴⁹, tratándose de sociedades mercantiles formalmente constituidas, podemos identificar fácilmente este momento: el otorgamiento de escritura pública y su inscripción en el registro Mercantil determinan el momento constitutivo de la personalidad jurídica⁷⁵⁰. En el caso de las sociedades civiles, ese momento no tiene la misma fehaciencia frente a terceros, en este caso, la Hacienda Pública, por no exigir ni tan siquiera escritura pública para su constitución (salvo que se aporten inmuebles) pero resulta igualmente claro, según el 1.679 C.c.: “La sociedad comienza desde el momento mismo de la celebración del contrato, si no se ha pactado otra cosa”.

Respecto a las comunidades de bienes, no sólo es necesaria la situación de condominio, sino que se exige una finalidad empresarial. Sobre la

⁷⁴⁹ BAS SORIA, *op. cit.*, p. 72.

⁷⁵⁰ En relación con la tributación en el IOS de la constitución de una sociedad no inscrita en el Registro Mercantil declaró el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 7-10-08 (JUR 2009, 107202) que el hecho de que no se hubiese efectuado la inscripción en el Registro Mercantil de esa escritura no determinaba que no procediese la liquidación, pues a los efectos del Impuesto se equiparan a las “sociedades” las que se citan en el art. 22 del Texto Refundido, entre ellas las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos o la comunidad de bienes, constituida por actos inter vivos, que realice actividades empresariales, para lo que ha de estarse al objeto social, que en la escritura de constitución aparece recogido. Sucedió, además, que en este caso no era verdad que no hubiera ningún desplazamiento patrimonial, pues el capital social estaba desembolsado en su totalidad y dividido en participaciones sociales íntegramente suscritas.

determinación del momento en que el debe concurrir el elemento cualificado de la voluntad de desarrollar una actividad empresarial, el artículo 60.1 RITPAJD, se autolimita en su extensión temporal al momento de la adquisición de los bienes o derechos, sin que parezca que pueda equipararse a la constitución aquellas situaciones en las que la comunidad preexistente asuma *ex novo* el ejercicio de actividades empresariales. Sin embargo, debemos entender que nada impide que si en el momento de la adquisición se careciese de la voluntad empresarial, ésta pueda manifestarse en un momento posterior al del comienzo de la situación de comunidad. La solución viene dada por lo dispuesto en el artículo 4 de la misma norma, que dice: *“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”*⁷⁵¹. En el caso de adquisición proindiviso de bienes con finalidad de ejercer una actividad económica, no hay duda que se produce la concurrencia de dos hechos imposables, por un lado, la adquisición de bienes (TPO) y, por el otro, la constitución de la comunidad societaria (OS).

Podrían plantearse dudas, no obstante, con respecto al gravamen como constitución de comunidad de bienes en aquellos supuestos en que se alteran los porcentajes de participación en una comunidad preexistente. Pues bien, tratándose de una comunidad que viniese ejerciendo una actividad económica, si uno de los comuneros o un tercero adquiriese la parte indivisa correspondiente a otro copartícipe, sustituyéndole en la comunidad, parece claro que la modificación del régimen de participación en la comunidad previamente existente, no puede equipararse a una nueva constitución de la comunidad de bienes a efectos de su sujeción a la modalidad de operaciones societarias, por cuanto dicha comunidad quedó constituida en el momento inicial y ya tributó por el hecho imponible de la constitución; por lo tanto, esta operación no sería objeto específico de gravamen en el IOS⁷⁵².

⁷⁵¹ Recuérdese que el TS, en sentencia 4-04-57, declaró que hay una sola convención cuando existe identidad de personas, bienes y causa. Cuando no resulte la triple identidad, no se puede hablar de duplicidad impositiva sino de concurrencia de hechos imposables.

⁷⁵² Vid. en esta línea, la STSJ de Cataluña de 28-1-10 (JUR 2010, 158676).

En cuanto a la operación de *aumento de capital* a que hace referencia el art. 19 TR, debe en principio negarse la posibilidad de realizar este tipo de operaciones con respecto a las comunidades de bienes estáticas, pues conforme a la doctrina civilista, la adquisición de nuevos bienes o las ventas o pérdidas no originarían sino nuevas o extinciones de comunidades⁷⁵³. Sin embargo, partiendo de la aceptación por el Derecho tributario de las comunidades de bienes dinámicas, que vienen desarrollando actividades económicas y que responden al patrón de las sociedades, se deben aplicar los mismos criterios fijados para las sociedades, de modo que tiene que existir una voluntad expresa de los comuneros de realizar nuevas aportaciones.

Pese a que haya habido autores que han rechazado que pueda producirse este hecho imponible bajo el argumento de que la operación de aumento de capital (así como la reducción de capital, fusión, escisión) requiere la condición de persona jurídica del sujeto que las realice⁷⁵⁴, se ha de tener en cuenta que, en sentido estricto, la comunidad no aumenta su capital pero sí que al aportar a la entidad nuevos bienes se producen aportaciones en sentido equivalente que deberán quedar sujetas a gravamen igualmente. En este sentido, p. ej., la SAN de 30 de mayo de 2000 consideró correcta la liquidación efectuada en concepto de aumento de capital por las aportaciones efectuadas por los comuneros a una comunidad de bienes cuyo objeto era la construcción y adecuación de un inmueble para explotarlo en forma de arrendamiento⁷⁵⁵. Ahora bien, ello no significa que desde el punto de vista terminológico, en el caso de comunidades de bienes quizá resultase más adecuado redefinir la expresión como aumento del “fondo comunitario” o “fondo patrimonial de la comunidad”.

⁷⁵³ Así lo entiende, p. ej., BAS SORIA, *op. cit.*, p. 74.

⁷⁵⁴ DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 435, nota a pie de página núm. 146.

⁷⁵⁵ (JT 2000, 1088). Asimismo, la Resolución del TEAC de 12-3-98 (JT 1998, 648), considera que las aportaciones en metálico efectuadas por los comuneros a la comunidad cuyo objeto es la construcción y adecuación de un inmueble para explotarlo en forma de arrendamiento, están sujetas a IOS en concepto de ampliación de capital. Igualmente, en la Resolución de 13-12-95 (JT 1995, 1758) considera que únicamente está sujeta al impuesto, como ampliación de capital, la aportación al fondo comunitario de una cantidad de dinero para necesidades de tesorería, por cuanto considera que en realidad se trata de una modificación de una comunidad de bienes preexistente.

La analogía existente entre esta operación y la de constitución en tanto que conlleva el aumento de recursos de la comunidad, nos permite exponer conjuntamente su tratamiento tributario. Ambos tipos de operación pueden llevarse a cabo tanto con aportaciones dinerarias como con aportaciones *in natura*. El primer tipo no presenta dificultad alguna pues el valor de las mismas tributaría en el IOS como constitución o ampliación de capital. Por el contrario, en las aportaciones *in natura*, es decir, no dinerarias, se ha de tener en cuenta la posible incidencia en la operación de los impuestos indirectos que gravan el tráfico patrimonial (IVA-ITPO).

En este sentido, cualesquiera aportaciones de bienes o derechos al patrimonio de una comunidad, aun cuando pudiesen quedar sujetas al IOS y a ITPO, se gravan, sólo, por la primera de tales modalidades, estando hoy en día exentas (art. 45.I.B.11 TR). No obstante, un supuesto frecuente en la práctica es la aportación de inmuebles a la entidad con motivo de la constitución o aumento del patrimonio de la entidad de que se trate, subrogándose ésta en la deuda garantizada con hipoteca o garantía real sobre el inmueble. En este caso, entendemos que la aportación se compone de dos transmisiones: 1ª) la aportación no dineraria al patrimonio de la C.B. que configura el hecho imponible del IOS; 2ª) la adjudicación expresa en pago de asunción de deudas (se adjudica un bien inmueble por asumir la comunidad expresamente la deuda pendiente de un préstamo hipotecario), que tributaría por TPO. El planteamiento anterior supone que la C.B. entrega al comunero aportante una cuota proporcional al valor del inmueble por la diferencia entre su valor total y la cuantía de la obligación pendiente que garantiza el inmueble; es decir, su cuota de participación se corresponde con la parte del valor del inmueble que excede del importe aún debido de la obligación generalmente garantizada con hipoteca.

Así lo ha confirmado la DGT en diversas resoluciones, como la de 1 de marzo de 2011⁷⁵⁶, señalando que *“en las operaciones de aumento de capital en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas quedará cubierta por la ampliación de capital. Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago*

⁷⁵⁶ (núm. V0490-11). En el mismo sentido, la de 28-9-11 (núm. V2303-11) y STS de 1-7-13 (RJ 2013, 5663).

de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD”.

Hay autores, sin embargo, que apoyándose en la incompatibilidad de los conceptos TPO-OS y en que a una sola convención sólo puede exigírsele el pago de un sólo derecho (arts. 1 y 4 TRITPAJD), defienden que como la transmisión del inmueble en que consiste su aportación al patrimonio de una entidad es un solo acto, en definitiva, sólo puede gravarse por una de las dos modalidades del Impuesto, en concreto, la de Operaciones Societarias por aplicación del principio de especialidad. Conforme a esta argumentación, se gravaría en el IOS la aportación no dineraria con motivo de la constitución de la sociedad o de la ampliación de capital, por el nominal del capital correspondiente a la aportación, con lo que, en definitiva, no se sometería a gravamen la parte correspondiente a la obligación garantizada en la que se subroga la comunidad, y en todo caso, la operación estaría exenta del pago del gravamen según la normativa actual⁷⁵⁷.

3.1.2.2.2. Operaciones que suponen un traspaso patrimonial de la comunidad a los comuneros.

No sólo las operaciones de concentración de capitales quedan sometidas a gravamen en el IOS, sino también aquéllas que implican la desinversión de los mismos; de ahí que integren el hecho imponible de esta modalidad del impuesto tanto la disminución de capital como la disolución de la sociedad, debiendo destacar que, en ambos casos, el gravamen en concepto de operaciones societarias recae sobre el desplazamiento patrimonial, pero en sentido inverso al de la constitución o aportación, es decir, de la entidad a sus propios miembros; afirmación que confirma el dato de que la base

⁷⁵⁷ Según PÉREZ-FADÓN, *op. cit.*, en contra de lo que afirman los defensores de la interpretación anterior, cabe la crítica consistente en recordar que, además de la ampliación de capital de la entidad y la aportación no dineraria del inmueble, se da otro contrato entre las partes: se subroga la sociedad en la obligación pendiente que está asegurada con garantía real, además de que el importe del nominal que se entrega en contrapartida de la aportación no rebasa en ningún caso la cuantía del valor real del inmueble menos el montante de la obligación que se asume por la sociedad y que en una sola escritura pueden encontrarse y, generalmente es así, multitud de contratos o acuerdos, por lo que esta justificación no es válida ni suficiente.

imponible en estas operaciones, coincide con en el valor real de los bienes y derechos que se les entreguen⁷⁵⁸.

Al margen de las especialidades en la tributación que pueden acarrear los diferentes modos en que la disolución de la C.B. se lleve a cabo -que trataremos a continuación-, lo primero que se debe plantear en sede de este impuesto al disolverse una comunidad de bienes es si la misma estuvo o no sujeta en su constitución a la modalidad de Operaciones Societarias ya que, en caso afirmativo, también la disolución quedaría sometida a este concepto. De acuerdo con el artículo 61 RITPAJD, la disolución de comunidades de bienes que resulten gravadas en su constitución, se considera, a los efectos del impuesto, como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero. Por el contrario, la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, solo tributarán, en su caso, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados⁷⁵⁹.

En base a la remisión a la tributación de las comunidades de bienes que son gravadas en su constitución, podemos afirmar que queda sujeta a la modalidad OS, la disminución del fondo común y disolución, tanto de la

⁷⁵⁸ En tal sentido el Tribunal Supremo declaró que “en la disminución y reducción del capital y en la disolución de la sociedad el hecho imponible, en concepto de operaciones societarias, no es el acto formal del acuerdo de disolución, sino el consecuente desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios” (*cf.* sentencias de 3-11-97 [RJ 1997, 8251 y RJ 1997, 8252]); precisando que “si bien en el Texto Refundido aparece señalada como operación societaria sujeta la disminución de capital, no todas las reducciones de capital originan tributación, sino sólo aquellas que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial”.

⁷⁵⁹ Señala la DGT en múltiples contestaciones relativas a la tributación a la que ha de quedar sujeta la disolución de una comunidad de bienes que no haya realizado actividades empresariales que esta operación no ha de ser considerada como un supuesto de disolución de sociedad, por lo que no estará sujeta a la Modalidad de OS. Ahora bien, al estar formada por un bien inmueble, dicha disolución habrá de formalizarse necesariamente mediante escritura pública, devengándose en estos casos la cuota gradual de AJD, Documentos Notariales, del Impuesto [*Cfr.* Resolución de 7-3-08 (núm. V0514-08)]. Tratándose de la disolución de una comunidad hereditaria sobre inmuebles, no habiendo realizado ninguna actividad económica, se llega a la misma conclusión. Por lo que respecta a la escritura que recoja la disolución, la misma queda sometida a la cuota gradual de Documentos Notariales, quedando integrada la base imponible por el valor real de los bienes tenidos en proindiviso [*Cfr.* Resolución de 1-6-06 (núm. V1028-06)].

comunidad de bienes constituida por actos *inter vivos* que realice actividades empresariales, como de la comunidad bienes constituida u originada por actos *mortis causa*, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. En este marco, a la comunidad de bienes le son enteramente aplicables las normas y reglas sobre la sujeción de la disolución de sociedades, aunque es posible reseñar algunas especialidades propias de esta institución jurídica.

En primer lugar, si de acuerdo con el significado y sentido del hecho imponible, las operaciones de disminución del fondo común y disolución de la comunidad quedan gravadas por el impuesto cuando se produzca un reembolso de bienes y derechos, es decir, un desplazamiento patrimonial de la comunidad a los comuneros, no debemos confundir este supuesto con los desplazamientos patrimoniales a terceros ajenos a la comunidad, que incluso se puedan producir en el momento de la disolución, pues en este último caso estaremos en el ámbito de la modalidad TPO conforme a lo dispuesto en el art. 58 RITPAJD, que determina que las adjudicaciones que de los bienes sociales se hagan a personas ajenas a la sociedad, tributarán por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas”⁷⁶⁰.

Así lo ha confirmado la DGT, en la resolución de 18 de abril de 2006⁷⁶¹, en la que a propósito de la disolución de una C.B. formada por dos hermanos con actividad económica, ubicándose el negocio en un inmueble que figura inscrito a nombre de la esposa de uno de ellos, y que, simultáneamente a la disolución de la comunidad, es adquirido por el socio que va a continuar la misma actividad que venía desarrollando la comunidad, señala que dicha compraventa queda sujeta a la modalidad de TPO, ya que se trata de una operación que nada tiene que ver con la disolución. La compraventa estará

⁷⁶⁰ Se ha criticado la redacción del precepto señalando en este sentido que carece de sentido la expresión “adjudicaciones... a personas ajenas a la sociedad”, en tanto que cuando se adjudica, lo único que se hace es concretar en bienes o derechos determinados la titularidad ideal que un comunero tenía en la cosa indivisa, por lo que antes tenía un derecho ideal y ahora pasa a tener un bien o un derecho concreto. Los bienes se adjudican a los socios o comuneros como consecuencia de la liquidación de la sociedad o comunidad, pero si se adquieren esos bienes por terceros, lo que hay es una simple transmisión onerosa. *Vid. AA.VV., El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: normativa comentada, op. cit., p. 298.*

⁷⁶¹ (núm. 0746-06).

sujeta y exenta de IVA y, en consecuencia, sujeta a la modalidad de TPO del ITPAJD.

Con el fin de delimitar correctamente su tributación, para diferenciar los diferentes supuestos será preciso atender, en primer lugar, al modo en que las operaciones se lleven a cabo. Comenzando por las comunidades societarias que son objeto de nuestro estudio, puede ocurrir que la disolución se produzca por la transmisión de la cuota-parte de uno o varios comuneros en favor de otro, que se queda como único propietario. Estaríamos ante la reunión en un único titular de la propiedad de unos bienes y derechos anteriormente indivisos y, en este caso concreto, la disolución se producirá como consecuencia de la transmisión de tales participaciones. En este supuesto habrá que distinguir varios hechos imponderables: por un lado, el hecho imponible correspondiente a la disolución de la comunidad, operación sujeta y exenta en el IOS, con respecto los comuneros que no recibirían adjudicación alguna al haber transmitido su participación en la C.B. Por otro lado, con respecto al comunero que continuase con la actividad habría que distinguir, de una parte, el hecho imponible correspondiente a la adjudicación de su cuota con motivo de la disolución, que quedaría sujeta al IOS; y de otra, el hecho imponible correspondiente a la adquisición de las cuotas de los restantes comuneros, sujeta al ITPO.

En este sentido, la STSJ de Murcia de 14 de octubre de 2011⁷⁶², diferencia entre el supuesto de una comunidad societaria en que, produciéndose la salida de uno de los comuneros con donación de su participación a otro comunero, se produce la desaparición de la comunidad de bienes, resultando a tal efecto la sujeción al IOS procedente, y el supuesto en el que la donación por uno de los comuneros de su participación al resto no da lugar a la extinción de la anterior comunidad y la creación de una nueva. Cuestión distinta sería si se produjera la separación de un comunero de forma voluntaria, con la consiguiente amortización de su cuota-parte, estando la comunidad obligada a reembolsarle su participación, operación sujeta al IOS por disminución de capital.

En la práctica, otra forma de disolver la comunidad es aportar las cuotas participativas en la comunidad a una sociedad de nueva creación, para que

⁷⁶² (JT 2011, 1230).

sea ésta la que continúe con la actividad desempeñada por la comunidad hasta ese momento. En este caso concreto hay quien ha tratado de calificar esta operación como un supuesto de transformación no sujeto, en base a que al haber sido asimilada la comunidad a la sociedad a efectos del impuesto - habiendo tributado ya- no debería tributar por el concepto de constitución que, en cualquier caso, no estaría sujeta desde el 1 de enero de 2009⁷⁶³. Ciertamente éste era el planteamiento seguido por la STS de 10 de julio de 1987⁷⁶⁴, que estimó que la operación por la cual los copropietarios de un buque -que ya había sido liquidado por el concepto de constitución de sociedad al originarse la copropiedad- procedían a constituir una sociedad anónima a la que aportaban su participación en la copropiedad, debía ser liquidada por transformación de la inicial persona en otra de igual objeto y capital.

No parece ser ésta la postura de la DGT, que tradicionalmente ha entendido que la aportación de negocios en comunidad a sociedades constituía un acto sujeto al IOS como constitución de sociedad⁷⁶⁵. En la consulta de 18 de julio de 2012 (núm. V1558-12), en la que aborda el supuesto planteado por los titulares de diversos inmuebles que arriendan a terceros a través de una C.B. y pretenden la transformación de dicha comunidad en una sociedad de responsabilidad limitada que continuaría desarrollando la actividad de arrendamiento y pasaría a ser titular de los inmuebles, señala que teniendo en cuenta que las comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica, no puede hablarse en este caso de transformación en los términos del art. 3 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles que establece: *“En virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica”*⁷⁶⁶. Desde esta

⁷⁶³ DE PABLO VARONA, *op. cit.*, p. 436 y ss.

⁷⁶⁴ (RJ 1987, 5642).

⁷⁶⁵ Por todas, *cf.* Resolución de 16-12-97 (núm. 2552-97).

⁷⁶⁶ En la consulta de 10-05-02 (núm. 0706-02), la DGT insiste en que aún cuando haya dejado de constituir hecho imponible de la modalidad operaciones societarias, el concepto transformación de sociedad, en tanto supone el cambio de naturaleza o forma de la misma, exige previamente la existencia de una entidad societaria. En el supuesto planteado señalaba que ni los contratos de cuentas en participación ni los préstamos participativos pueden ser calificados de sociedades, por lo que, hayan o no tributado con anterioridad por la modalidad operaciones societarias, su capitalización no puede calificarse de transformación a efectos de quedar excluida de tributación por la citada

perspectiva no sería posible calificar este negocio como un supuesto de transformación, puesto que las normas sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles no resultarían de aplicación a las comunidades de bienes, y en concreto, el concepto transformación de sociedad, que supone el cambio de naturaleza o forma de la misma, lo que exige previamente la existencia de una entidad societaria, que por otro lado, entendemos que es precisamente la naturaleza de la comunidad societaria.

La mayoría de las resoluciones de la DGT han encauzado el supuesto que comentamos como una operación de reestructuración de las previstas en las LIS, cuando se ha planteado la posibilidad de aplicación de los beneficios fiscales previstos para la tributación del ITPAJD, en aquellos casos en que los copartícipes de una comunidad de bienes dedicada a la explotación de un negocio pretenden aportar todo el patrimonio de ésta a una nueva sociedad. En tales casos, según la DGT hay que analizar individualmente la aportación de cada comunero y determinar si cumple o no los requisitos exigidos para acogerse al régimen especial (de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea) recogido actualmente en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

De cumplir tales requisitos, su aportación tendrá la consideración de operación de reestructuración, en este caso por aportación no dineraria, y estaría no sujeta a la modalidad OS del ITPAJD y exenta de las modalidades de TPO y AJD de dicho impuesto. En caso contrario, no tendrá dicha consideración, por lo que deberán tributar separadamente las dos operaciones que se realizan: disolución de comunidad de bienes y constitución de sociedad.

Ejemplo del planteamiento expuesto es la Resolución de 30 de diciembre de 2011⁷⁶⁷, supuesto en el que los copartícipes de una comunidad

modalidad, constituyendo una operación sujeta a la misma por el concepto ampliación de capital.

⁷⁶⁷ (núm. V3094-11). En el mismo sentido, *cf.* Resoluciones de 29-3-06 (núm. 0541-06); 19-9-07 (núm. V1942-07); y 30-6-06 (núm. V1308-06), en relación con una comunidad de bienes desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria y sus integrantes pretenden transformar la citada comunidad en una sociedad limitada, mediante la aportación íntegra de todo su patrimonio.

de bienes dedicada a la explotación de un aparcamiento pretenden aportar todo el patrimonio de ésta a una nueva sociedad limitada. En este caso, dado que la cuota de participación de algunos socios en la nueva sociedad no alcanzaba el 5% (requerido actualmente por el art. 87.1.b) LIS/2014), para disfrutar del régimen especial, no podía acogerse al mismo ni ser considerada operación de reestructuración. La diferencia entre calificar el supuesto como de reestructuración o no, es que en el primer caso la operación no tributaría efectivamente por ningún concepto; en caso contrario, si bien la operación de constitución de la nueva sociedad estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias pero exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el núm. 11 del art. 45.I.B) TRITPAJD (en la redacción dada a aquel por el RD-ley 13/2010, de 3 de diciembre), la disolución sí que estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias, sin exención alguna.

Por lo que al objeto de nuestro estudio interesa, en concreto, si las comunidades societarias tienen derecho a los beneficios fiscales previstos en cuanto a la aplicación de la modalidad de Operaciones Societarias, creemos que deben quedar sometidas al mismo régimen que el resto de sociedades, que consiste, básicamente, en que sólo tributarán de forma efectiva por la disolución de la entidad o por la disminución de su patrimonio. Tratándose de una operación en la que los copartícipes de una comunidad –que haya tributado originariamente por el concepto de constitución de sociedad– aporten su participación a una sociedad de nueva creación, no procede liquidación en concepto de constitución de sociedad en el IOS, sino en concepto de transformación, que como tal sería una operación no sujeta, fiscalmente neutral por no implicar desplazamiento patrimonial. Cuestión distinta sería la supuesta transformación de una comunidad estática en sociedad, en cuyo caso sí que debería tributar como constitución de sociedad.

3.1.3. La base imponible de las principales operaciones sujetas.

3.1.3.1. En las operaciones de aportación a la comunidad.

Con relación a las operaciones societarias de constitución y aumento del capital, el legislador ha introducido diferentes reglas de cuantificación de la base imponible, que se contienen en el artículo 25 TRITPAJD, precepto que diferencia las operaciones según sean realizadas por sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios (ap. 1º), o por aquellas otras que contrariamente no limiten dicha responsabilidad (ap. 2º), supuesto éste último en el que se integrarán indudablemente las comunidades societarias. Concretamente, el art. 25.2 determina para este caso que *“la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorados por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación”*.

Con respecto al “valor real” del bien o derecho constitutivo de la base imponible, si bien nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, que no coincide necesariamente con el precio fijado entre las partes o declarado en la transmisión, ni con valores administrativos (p. ej. valor catastral), el TS se ha encargado de perfilar dicho concepto, definiendo el mismo en relación con el art. 10 TRITPAJD, como “la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa que vendrá determinada, mejor que por otros procedimientos, por su oferta al público en un mercado libre (...)”⁷⁶⁸. No obstante, no hay que olvidar la posibilidad de que la Administración proceda a comprobar el valor de los bienes aportados por los comuneros (art. 46 TRITPAJD), a la vista de que la base imponible se cifra en el valor neto de

⁷⁶⁸ En este sentido, *vid.* SSTS de 7-5-91 (RJ 1991, 4132); 1-12-93 (RJ 1003, 9293); 10-6-94 (RJ 1994, 4658); 26-5-94 (RJ 1994, 3544); 5-10-95 (RJ 1995, 9691), 27-9-95 (RJ 1995, 6558); y 21-5-98 (RJ 1998, 10844). Por su parte, la DGT ha señalado en diversas resoluciones, por todas, *vid.* Resolución de 10-4-03 (núm. 0525-03) que “el concepto de valor real no viene determinado en las normas tributarias, pero el Tribunal Supremo lo equipara al valor de mercado. Por tanto, se puede definir el valor de mercado como aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado”. En este sentido, la Ley del IS entiende por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes (art. 17.4).

lo aportado, esto es, en el valor real de los bienes aportados minorado por cargas, deudas y gastos⁷⁶⁹.

Lógicamente, estas reglas tendrán virtualidad en aquellos casos de aportaciones no dinerarias a sociedades y comunidades de bienes, en las que el valor atribuido en la aportación no tendrá por que coincidir con su valor de mercado, pues puede ocurrir que la entidad lo reciba por un valor inferior. En el caso de comunidades societarias primará el valor real del bien aportado.

En la práctica más dudas plantea la expresión “bienes y derechos aportados” en relación con la comunidad societaria, sobre todo en aquellos supuestos en los que la comunidad es originariamente estática o incidental y en un momento posterior los comuneros acuerdan llevar a cabo una actividad empresarial bajo dicha forma asociativa. En estos casos de preexistencia de una situación de cotitularidad sobre determinados bienes con los que se va a ejercer una actividad económica se ha cuestionado si es procedente el gravamen de operaciones societarias por el acto de constitución, y en caso afirmativo, cuál debe ser la base imponible ya que en muchas ocasiones los comuneros deciden no aportar formalmente a la comunidad que se constituye dichos bienes por considerar que al encontrarse previamente en situación de condominio formando parte del patrimonio de los comuneros, resulta innecesario.

En primer lugar es fundamental no perder de vista el fundamento del impuesto sobre operaciones societarias: el desplazamiento patrimonial. En este sentido, ya vimos que el gravamen de Operaciones societarias es un supuesto específico del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales, cualificado por razón del sujeto⁷⁷⁰. Como advierte el TEAR de Navarra⁷⁷¹,

⁷⁶⁹ La STSJ de Andalucía de 25-1-07 (JUR 2008, 27770), relativa a la determinación de la base imponible en la constitución de una comunidad de bienes empresarial, admite que la base imponible en este caso viene determinada por el valor neto del bien adquirido, concretado en el total menos las deudas que queden a cargo de la comunidad, debiendo excluirse un préstamo hipotecario que hubiese sido solicitado para pagar parte del bien por no estar garantizado con el mismo.

⁷⁷⁰ Mantiene MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *op. cit.*, que aunque la mayoría de la doctrina entiende que el concepto “operaciones societarias” es un tributo autónomo respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, hay algunos aspectos de la regulación de este pretendido concepto autónomo que llevan a la conclusión de que “*el gravamen de las operaciones societarias no es más que un capítulo separado del común Impuesto de*

“para poder calcular correctamente la base imponible es preciso determinar cuáles y de qué cuantía son las aportaciones efectuadas por cada uno de los socios, lo que exige, a su vez, que existan verdaderas aportaciones por parte de los socios, esto es, verdaderos actos de voluntad cuyo contenido sea el de realizar traslaciones patrimoniales desde el patrimonio de los socios al del ente constituido”.

Ahora bien, no cabe duda -así se admite mayoritariamente- que tratándose de comunidades societarias, el término “aportación” se identifica con “puesta a disposición” de los comuneros para su aprovechamiento común; lógicamente, la comunidad en cuanto ente carente de personalidad jurídica no puede ostentar la titularidad de ningún bien, éstos pertenecen pro indiviso a los comuneros y en ningún caso opera una transmisión civil de éstos en favor de la comunidad. Por esta razón, determinados pronunciamientos resultan carentes de exactitud terminológica; sirva de ejemplo la Resolución del TEAC de 7 de noviembre de 1995, en la que, a propósito de un supuesto de aportación en metálico por los comuneros para la constitución de una comunidad, considera que para poder integrar en la base imponible sobre la que recae el gravamen por la operación de constitución el valor de los bienes (terrenos) con los que la comunidad ejerce su actividad empresarial (la urbanización de aquéllos), es indispensable la existencia de un *negocio traslativo de dominio* de los bienes en favor de la propia comunidad⁷⁷².

Transmisiones Patrimoniales” y “no deja dudas sobre cuál es el presupuesto jurídico del impuesto: las aportaciones, es decir, los desplazamientos de riqueza entre los socios y la persona jurídica, a la que transmiten la propiedad de lo aportado para que forme parte de su patrimonio social”.

⁷⁷¹ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra de 22-4-04.

⁷⁷² (JT 1995, 1668). En el supuesto planteado el Tribunal acaba considerando que lo aportado por los comuneros es únicamente la cantidad monetaria que consta en el documento de constitución y se refleja en la autoliquidación. Probablemente, el TEAC utiliza impropriamente la expresión “negocio traslativo de dominio” para referirse al contrato de comunicación de bienes o -más comúnmente- a la escritura o documento privado en el que las partes se obligan a poner en común, “aportar a la comunidad”, una serie de bienes para su explotación conjunta. En la resolución de 12-3-98 (JT 1998, 648), considera sujetas al IOS, como ampliación de capital, las aportaciones en metálico efectuadas a una comunidad de bienes por sus miembros, ya que se trata de una comunidad que realiza una actividad empresarial, al ser su objeto social la construcción y explotación en arriendo de un inmueble. Asimismo, *cfr.* Resoluciones de 4-11-92 (JT 1992, 703) y 11-4-96 (JT 1996, 572).

En cualquier caso, la sujeción y lógicamente la determinación de los bienes que han de formar parte de la base imponible del gravamen por la operación de constitución es una cuestión que ha de resolverse atendiendo al supuesto concreto, fijando la atención en las circunstancias que rodean el origen de la comunidad. Entre las situaciones jurídicas que pueden producirse en el momento de constituirse una comunidad societaria debemos diferenciar:

1º) *Adquisición proindiviso de bienes y constitución de forma simultánea de una comunidad societaria.* Si dos o más personas adquieren bienes proindiviso y acuerdan destinarlos a realizar actividades empresariales, la constitución de la comunidad queda sujeta al gravamen de operaciones societarias⁷⁷³. A este supuesto se refiere claramente el artículo 60.1 RITPAJD: “*Cuando en los documentos o escrituras que documenten la adquisición proindiviso de bienes por dos o más personas se haga constar la finalidad de realizar con los bienes adquiridos actividades empresariales, se entenderá a efectos de la liquidación por el impuesto que, con independencia de la adquisición, existe una convención para constituir una comunidad de bienes sujeta a la modalidad de «operaciones societarias»*”. En este caso, no cabe duda acerca de la inclusión en la base imponible del IOS del valor neto de los bienes adquiridos. Es más, aún en el supuesto de los comuneros no expresen intención alguna, en la medida en que atendiendo a la naturaleza de los bienes adquiridos (p. ej. el traspaso de un negocio) resulte evidente su intención de llevar a cabo una actividad empresarial, la solución debe ser idéntica incluyendo en la base imponible del impuesto el valor de los mismos.

2º) *Adquisición proindiviso de bienes y constitución de la comunidad societaria en un momento posterior.* Si dos o más personas poseen bienes o derechos proindiviso nada impide que en un momento posterior a la adquisición de los mismos, acuerden ejercer con ellos una actividad económica. Como recuerda la DGT⁷⁷⁴, en el caso de adquisición proindiviso

⁷⁷³ Por el contrario, la adquisición pro indiviso de bienes por dos o más personas, sin la finalidad de ejercer con ellos actividades económicas, sólo devengará el gravamen correspondiente a la adquisición (IVA-ITPO). *Vid.* Consulta de la DGT de 7-2-00 (núm. 0168-00).

⁷⁷⁴ *Vid.* Consultas de 12-1-00 (núm. 0011-00) y 7-2-00 (núm. 0168-00).

de bienes por dos o más personas, sin la finalidad de destinarlos a realizar actividades empresariales, ello no impedirá en ningún caso que, con posterioridad a la adquisición de dichos bienes, los titulares de los mismos decidan destinarlos a realizar actividades de tal naturaleza, siendo en ese momento, el del acuerdo o convención de destinarlos a la actividad empresarial, cuando se produce la equiparación de la comunidad de bienes a la sociedad y el hecho imponible de la modalidad operaciones societarias. Es decir, que tanto la adquisición de los bienes en proindiviso y su destino a una actividad empresarial tenga lugar de forma simultánea, o en dos momentos diferentes.

La duda se ha planteado en torno a si ese cambio de naturaleza, pasando de comunidad estática a comunidad dinámica, ha de tributar en la modalidad “operaciones societarias”, en concepto de constitución. Teniendo presente que el impuesto somete a gravamen los *desplazamientos patrimoniales* entre la comunidad y los comuneros, se podría pensar que cuando se produce el tránsito desde la copropiedad hacia la comunidad societaria por los mismos comuneros que ostentaban bienes en proindiviso con anterioridad, la sujeción al impuesto no debería producirse ya que no existiría traspaso patrimonial alguno, salvo en cuanto a las nuevas aportaciones a la comunidad que eventualmente pudieran realizarse. Supuesto típico es el que contempla la Resolución de la DGT de 12 de enero de 2000 (núm. 0011-00), el de un matrimonio casado en régimen de gananciales e interesado en constituir una comunidad de bienes; en la medida en que los bienes ya tienen el carácter de comunes por pertenecer a la sociedad de gananciales, entienden que no se produce la adquisición proindiviso por dos o más personas a que se refiere el art. 60 RITPAJD, por lo que la constitución de la referida comunidad no debería quedar sujeta a la modalidad Operaciones societarias. Es más, en la medida en que la comunidad de bienes no tiene personalidad jurídica propia, sino la de los propios comuneros, defienden que la constitución de la comunidad, al pertenecer a ambos cónyuges los bienes que se afectan a la comunidad, no supone una transmisión jurídica de “persona a persona”.

Entiendo que en este caso no cabe duda de que al producirse el tránsito de una copropiedad a una comunidad societaria, se constituye una nueva entidad de carácter empresarial, razón por la cual deberá tributar por el

concepto de constitución e integrarse en la base imponible del Impuesto el valor de la totalidad de los bienes aportados a la comunidad de nueva creación⁷⁷⁵, puesto que en ese preciso momento y no antes, es cuando se produce la equiparación de la comunidad a la sociedad y, por tanto, el hecho imponible del IOS. En estos casos, la sola puesta en común de bienes o derechos para su explotación, aunque no haya transmisión jurídica de la propiedad, determina su inclusión en la base imponible. Ésta parece ser la postura defendida por el TSJ Andalucía en sus sentencias de 2 de diciembre de 2002⁷⁷⁶ y 9 de mayo de 2001⁷⁷⁷ que, sin embargo, contravienen la anterior de 3 de marzo de 2000⁷⁷⁸. Y en el mismo sentido se manifiestan las sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia⁷⁷⁹; así por ejemplo, la STSJ de Madrid de 24 de noviembre de 2009⁷⁸⁰, en cuanto a las reglas

⁷⁷⁵ La aportación de industria no se integra en la base imponible. *Vid.* Resolución TEAC de 11-4-96 (JT 1996, 572).

⁷⁷⁶ (JT 2003, 818).

⁷⁷⁷ (JUR 2002, 244550). En la constitución de comunidad para la explotación de fincas rústicas que los comuneros tienen en copropiedad, considera que a efectos de la determinación de la base imponible se ha de incluir el derecho de uso de la finca rústica que ponen en común, aunque no haya transmisión de la propiedad.

⁷⁷⁸ (JUR 2000, 182674).

⁷⁷⁹ *Vgr.* STSJ de Castilla la Mancha de 18-9-06 (JUR 2006, 287095), FJº 2º: “(...) la comunidad de bienes constituida por contrato de 3-12-98, folios 15 a 18 del expediente tiene la consideración de contribuyente y como obligado tributario debe contribuir por las aportaciones realizadas por el matrimonio integrante de la comunidad con independencia de la vinculación que tuvieran con los bienes con anterioridad a la aportación a la comunidad. No puede olvidarse que según la cláusula segunda de la comunidad su objeto es el arrendamiento, explotación y compraventa de bienes inmuebles, llevando a cabo una actividad empresarial y mercantil propia e independiente de la de sus miembros para lo cual ponen en común además de dinero los inmuebles que se relacionan en el inventario anexo del contrato. Se grava el acto de la constitución de la comunidad, equiparable a la constitución de cualquier otra sociedad por voluntad expresa del legislador, con la aportación patrimonial que los socios realizan para la formación de la misma”; y STSJ de Asturias de 24-1-05 (JUR 2005, 92619).

⁷⁸⁰ (JUR 2010, 62326). FJ 2º y 3º. Igualmente, en la sentencia de 13-6-05 (JT 2007, 92), se cuestiona la existencia de base imponible, con independencia de su valoración, defendiendo la recurrente su inexistencia por no haber hecho traslativo de la propiedad de los inmuebles ya que ésta permanece en el patrimonio de sus respectivos propietarios, ahora comuneros. Sin embargo, el tribunal declara que las pretensión de la actora debe ser desestimada por cuanto que: “El art. 64.2 del Reglamento del impuesto de 1995, al concretar la base en el valor neto de la aportación se está refiriendo a la aportación a la Comunidad lo que no implica, al igual que su disolución, fenómeno traslativo alguno. Es el elemento de capital que se contiene en la propia definición de la actividad empresarial y de haber un fenómeno traslativo del dominio, es obvio que el impuesto liquidado sería diferente (FJº Sexto)”.

para la determinación de la base imponible del IOS en el caso de una comunidad de bienes constituida para la explotación de unos inmuebles que no se aportan a la misma, pero que constituyen el elemento indispensable para la propia ordenación de la actividad, se pronunciaba el Tribunal en los siguientes términos: *“La Administración considera que como no es posible la realización de la actividad sin los bienes inmuebles que constituyen el soporte de la actividad éstos deben quedar incluidos en el ámbito de aquélla ya que están indisolublemente unidos a la propia actividad empresarial realizada. Este criterio de la Administración es razonable y debe ser confirmado porque la propia configuración que ha realizado la recurrente exige que existiera algún título jurídico para la utilización de los bienes inmuebles. Pretender que la comunidad de bienes se constituya sobre el negocio mercantil sin ningún soporte jurídico respecto de lo que constituye la base o el sustrato material es algo que no cuadra con la propia concepción del negocio de explotación”*. Finalmente, la STSJ de Islas Canarias de 26 de mayo de 2011⁷⁸¹ señala que *“el valor de la base imponible debe incluir el valor de las fincas puesto que por bienes puestos en común debe entenderse no solo los que pasan a propiedad conjunta de los comuneros sino también los que han sido puestos a disposición de todos los comuneros para su aprovechamiento conjunto”*.

La doctrina de la DGT se manifiesta en similares términos; en este sentido, en la resolución de 20 de julio de 2010 (núm. 1662-10), tratándose de una operación de constitución de sociedad civil sin personalidad jurídica, a la que, según manifestó literalmente el consultante, se aportarían todos los inmuebles sin que se transfiriese la propiedad jurídica de los mismos, manteniendo cada titular la propiedad de los inmuebles y repartiéndose los rendimientos del capital inmobiliario entre los socios, señaló que la constitución de sociedades es un acto sujeto a la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD, extendiéndose dicho hecho imponible a todo tipo de sociedades, tanto civiles como mercantiles.

El problema que se observa en la práctica es el tratamiento igualitario de situaciones de naturaleza diversa por parte de los órganos administrativos y tribunales, que en ocasiones no atienden a las circunstancias concretas del supuesto que se plantea. Si bien, en la mayoría de los casos no existe duda

⁷⁸¹ (JUR 2012, 77558).

acerca de la existencia de dos hechos imposables referidos a la adquisición de bienes y, por otro lado, a la equiparación de la comunidad de bienes a la sociedad, se olvida que el presupuesto jurídico del impuesto son las aportaciones, es decir, los desplazamientos de riqueza entre los socios y la entidad. Así pues, para poder calcular correctamente la base imponible es preciso determinar cuáles y de qué cuantía son las aportaciones efectuadas por cada uno de los socios, lo que exige, a su vez, que existan verdaderas aportaciones por parte de los socios, esto es, verdaderos actos de voluntad cuyo contenido sea el de realizar traslaciones patrimoniales desde el patrimonio de los socios al del ente constituido.

3.1.3.2. En las operaciones de disminución del fondo comunitario y disolución de la comunidad.

El legislador fiscal dedica el art. 25.5 TRITPAJD a la cuantificación de la base imponible en estas dos operaciones societarias, afirmando que “*en la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas*”. De la simple lectura del precepto es posible deducir, en primer lugar, que más que haber querido sujetar a gravamen la operación de disolución en sí misma, lo que se ha pretendido gravar es el desplazamiento patrimonial que supone la distribución del haber social entre los socios una vez disuelta la sociedad y liquidadas sus relaciones jurídicas, lo que ciertamente concuerda con la fijación de la base imponible en el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos ni deudas⁷⁸². Tratándose de comunidades societarias, el gravamen recaerá sobre las percepciones recibidas por los comuneros con motivo de la extinción -o disminución en su caso- del fondo común.

Avala esta afirmación el TS al declarar que “en la disminución y reducción del capital y en la disolución de la sociedad el hecho imponible, en concepto de operaciones societarias, no es el acto formal del acuerdo de

⁷⁸² Siguiendo a MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *op. cit.*, p. 304: “Con la disolución no se extingue la sociedad sino que ésta entra en período de liquidación...Por tanto, en la liquidación de sociedades, el tributo atiende también al desplazamiento patrimonial de modo que el simple acuerdo de disolución no está sujeto, sino que lo que determina el arranque del dispositivo tributario es el desplazamiento patrimonial que se produce como consecuencia de las operaciones de liquidación”.

disolución, sino el consecuente desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios”⁷⁸³, y así se infiere también del artículo 75.4 del Reglamento del Impuesto que señala que la escritura de disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos de los socios, no motive liquidación por la modalidad de “operaciones societarias”, tampoco tributará por la modalidad gradual de “actos jurídicos documentados”.

Por otro lado, como señala MENÉNDEZ HERNÁNDEZ ⁷⁸⁴, la imposibilidad de deducir las deudas del valor real de los bienes entregados a los socios supone que no se grava el valor neto de la cuota de liquidación, sino el valor de los bienes adjudicados, de manera análoga a lo que sucede en el ITPO, donde no se admite la deducción de las deudas. Nada se dice con respecto a las cargas existentes sobre los bienes y derechos entregados a los socios, pero entendemos que de igual modo que ocurre en las operaciones de aportación a la entidad, sí que serían deducibles al afectar al valor intrínseco de los bienes transmitidos, disminuyendo por tanto su valor real.

Téngase en cuenta, por otro lado, que los desplazamientos patrimoniales que se produzcan con motivo de la distribución del haber de la comunidad pueden originar el devengo de otros tributos, de forma análoga a lo que sucede en el momento de constituir una comunidad. Tanto si se disuelve la comunidad como si reduce su patrimonio, está claro que en ambos casos los comuneros, como adquirentes de los bienes entregados por la comunidad, deben abonar el IOS. La determinación de otros tributos que haya que satisfacer depende de si el reparto del haber social se realiza en metálico o en especie. Si el reparto se realiza en metálico únicamente se devenga el IOS, pero en el caso de que todas o alguna de las adjudicaciones realizadas a los miembros fueran no dinerarias (bienes inmuebles, máquinas, etc.), habría que examinar la sujeción de la transmisión al IVA, de modo que la comunidad deberá repercutir el citado tributo a los socios (*vgr.* se adjudica una camioneta de reparto a un socio), salvo que la operación esté exenta, p. ej. por tratarse de un inmueble utilizado. En este caso, a pesar de que las exenciones inmobiliarias en el IVA abren las puertas a la sujeción al ITPO, no se devengaría este último tributo, por ser incompatible con el IOS.

⁷⁸³ *Cfr.* SSTS de 3-11-97 (RJ 1997, 8251) y (RJ 1997, 8252).

⁷⁸⁴ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *op. cit.*...

3.1.4. La cuota tributaria.

En cuanto al gravamen sobre Operaciones Societarias, el art. 26 TRITPAJD y el art. 65 RITPAJD determinan que *“la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100”*. Ahora bien, se ha tener presente que, con vigencia desde el 3 de diciembre de 2010, el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, suprimió el gravamen de Operaciones Societarias para todo tipo de aportaciones a sociedades. En concreto, el artículo 3 dio una nueva redacción al art. 45.I.B).11 TRITPAJD, declarando exentas, entre otras, las operaciones del art. 19, que regula el hecho imponible de la modalidad OS, esto es, la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Partiendo de la redacción del art. 45.I.B.11 TRITPAJD, que alude exclusivamente a “sociedades” y “socios”, se llegó a cuestionar su aplicación a las entidades equiparadas en el art. 22 TR a las sociedades, a efectos de su tributación por Operaciones Societarias, teniendo en cuenta la prohibición de analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales, que establece el art. 14 LGT. Sin embargo, esta cuestión parece resuelta a tenor de dos preceptos: en primer lugar, el art. 22 TRITPAJD que declara una equiparación a sociedades que podría considerarse en términos absolutos gracias a la expresión (*“a los efectos de este Impuesto”*) que utiliza en su redacción, por tanto, no circunscrita al hecho imponible, sino también respecto de los restantes elementos del tributo -base imponible, tipo impositivo y cuota y, por ende, beneficios fiscales aplicables-. En segundo término, el art. 55.2 del Reglamento del Impuesto, que señala: *“Cuando lo permita la peculiaridad propia del régimen jurídico de la entidad de que se trate, la equiparación alcanzará a todos los supuestos contemplados en el apartado 1.1º del artículo anterior”*, el cual se refiere -entre otras operaciones societarias sujetas- a la constitución y aumento de capital de sociedades, supuestos que precisamente están exentos en la actualidad. De acuerdo con los preceptos señalados se

entiende pues que no se incurre analogía y que resulta aplicable la mencionada exención a los supuestos de constitución y aportaciones posteriores a comunidades de bienes y entidades asimiladas.

Este criterio ha sido refrendado por la DGT en su Resolución de 14 de febrero de 2012 (núm. V0315-12), en la que se plantea por un lado, a qué tipo de sociedades es aplicable la exención prevista en el número 11 del art. 45.I.B) TRITPAJD y, por otro lado, si la citada exención se aplica únicamente a las aportaciones dinerarias o si también se extiende a las aportaciones no dinerarias, que se realicen mediante la aportación de bienes muebles o inmuebles.

Admitida pues la aplicabilidad de la exención a las comunidades que realicen actividades empresariales, aquélla se extiende exclusivamente a los hechos que el art. 45.I.B.11 declara exentos, dentro de los cuales se incluyen las aportaciones de bienes iniciales que se verifiquen como consecuencia de la constitución de estas comunidades de bienes, añadiéndose, dada su afinidad con los aumentos de capital de sociedades, las aportaciones (dinerarias o en especie) o actos de afectación de bienes posteriores a la constitución, que conlleven como contravalor un incremento de la cuota o participación del aportante en la entidad⁷⁸⁵. Por el contrario, la exención no se extiende a aquellas operaciones que continúan sujetas a la modalidad de Operaciones Societarias en la normativa del Impuesto, como son la reducción del fondo comunitario con reintegro de aportaciones a los comuneros o disolución de las mismas.

3.2. En la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”.

3.2.1. La negación de la subjetividad pasiva de la comunidad societaria.

Al margen de los desplazamientos patrimoniales que, con carácter general, se producen entre la comunidad y sus miembros en el marco de las operaciones típicamente societarias, es momento de analizar cuál es el tratamiento de la comunidad de bienes en la modalidad TPO del Impuesto,

⁷⁸⁵ Ahora bien, al tratarse de una exención y no de un supuesto de no sujeción, no exime de la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación ante la Hacienda y Oficina Liquidadora competente, conforme a los artículos 51.1 y 54.1 TRITPAJD.

es decir, cuando la operación de que se trate se produce al margen del tráfico jurídico empresarial (operaciones entre particulares)⁷⁸⁶.

Si, según lo dispuesto en el art. 35.4 LGT, las comunidades de bienes tienen la consideración de obligados tributarios sólo en las leyes en que así se establezca, adviértase que a diferencia de lo que ocurre en la modalidad OS, la ley reguladora del ITPAJD no hace uso de tal posibilidad con respecto a la modalidad TPO, lo que conlleva que únicamente las personas físicas o jurídicas que integran la comunidad, pueden ostentar la consideración de sujetos pasivos del impuesto, en cuanto beneficiarios del desplazamiento patrimonial que constituye el hecho imponible⁷⁸⁷.

La negación de la condición de sujeto pasivo a la C.B. en la modalidad TPO, esto es, la falta de aptitud de la comunidad en sí misma considerada para ser sujeto pasivo de dicho impuesto, implica que cuando se produzcan adquisiciones proindiviso fuera del ámbito empresarial (*vgr.* adquisición proindiviso por los comuneros de un inmueble), nos encontraremos ante dos posibles situaciones que, en ningún caso, serán reconducibles al art. 35.4 LGT:

En primer lugar, ante un supuesto del art. 35.7 LGT, esto es, de concurrencia de varias personas en la realización de un mismo hecho imponible, que se define como la realización conjunta por varios sujetos pasivos del presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la

⁷⁸⁶ Recuérdese la relación de incompatibilidad ITPO con el IVA, salvo en determinados casos. Si a ello añadimos la especialidad del concepto OS sobre el de TPO, debe concluirse que las transmisiones onerosas de bienes sólo podrán gravarse por TPO cuando no se hallen sujetas previamente al IVA ni a la modalidad OS del ITPAJD.

⁷⁸⁷ *Vid.* Art. 8 TRITPAJD: “Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.
- b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, ésta última.
- c) En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto.
- d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.
- e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.
- f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.
- g) En la constitución de pensiones, el pensionista.
- h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario”.

Ley, dando lugar a la solidaridad entre ellos, solidaridad que se materializa con la práctica de una única liquidación por la totalidad de la deuda tributaria exigible a cualquiera de los sujetos concurrentes. Al requerirse que la atribución de la condición de sujeto pasivo se haga en base a la misma causa, el TS reserva la aplicación del art. 35.7 para aquellos supuestos en que varios titulares adquieran o transmitan la totalidad de un bien, sin especificar la parte del mismo. De acuerdo con esta doctrina el precepto tendría escasa aplicación práctica, pues bajo esta perspectiva la concurrencia se producirá en los negocios o actos realizados por los cónyuges casados bajo el régimen legal de gananciales, al constituir éstos una comunidad de tipo germánico donde la propiedad no se encuentra dividida en cuotas ideales. En este sentido, la STS de 8 de noviembre de 1996⁷⁸⁸, señalaba que sí existe solidaridad “cuando se está ante la presencia de una especie de comunidad de bienes constitutiva de una unidad económica, en la que la concurrencia de los dos titulares en el hecho imponible se funda en las mismas condiciones de todos ellos”, como cuando se efectúan adquisiciones para la sociedad de gananciales⁷⁸⁹.

Precisamente, el TS califica la sociedad de gananciales como entidad sin personalidad jurídica constitutiva de una unidad económica; y aun cuando la comunidad societaria responde en principio a este mismo esquema unitario, la existencia de cuotas de participación como expresión de derechos y deberes en la comunidad, nos conduciría directamente a la segunda de las situaciones enunciadas, que sería la de aquellos casos en los que no hay concurrencia en un mismo presupuesto de hecho ni solidaridad, sino varios presupuestos realizados cada uno por una persona distinta, que se constituyen en obligaciones autónomas y distintas que deben lógicamente liquidarse y notificarse por separado.

Este sería el caso de adquisición proindiviso de un bien por varios comuneros, supuesto en el que desde la perspectiva civil existen tantos

⁷⁸⁸ (RJ 1996, 8116).

⁷⁸⁹ La STSJ del País Vasco de 20-9-02 (JT 2003, 863) advierte que la mención que una liquidación tributaria haga como sujeto pasivo a la sociedad de gananciales constituye un mero error en la denominación del sujeto pasivo; sólo puede entenderse referida a las dos personas físicas que integran dicha sociedad. Se produce un único hecho imponible por la transmisión, en el que concurren ambos cónyuges adquirentes, entre los que la adquisición en proindiviso del inmueble hace surgir una comunidad de bienes, conforme al art. 392 C.c.

hechos imponibles a efectos de ITP como adquirentes (salvo que se trate de la compra por los cónyuges para su sociedad de gananciales). En ninguno de estos supuestos sería posible, girar una única liquidación por la totalidad, aunque no se conociera la identidad de los restantes intervinientes, pues no hay concurrencia en un mismo presupuesto de hecho, sino tantos hechos imponibles como intervinientes en la operación.

Entiende la jurisprudencia que en los supuestos en que la propiedad se encuentre dividida en partes alícuotas, fijas e individualizables, que den lugar a cuotas diferentes, no se produce la concurrencia en el hecho imponible, y por tanto no existe solidaridad en una sola obligación tributaria sino tantas obligaciones como cuotas de participación, requiriendo la práctica de tantas liquidaciones como sujetos pasivos concurren, ya que en estos casos los sujetos pasivos ponen de manifiesto capacidades contributivas distintas y no una capacidad común. Así por ejemplo, en la sentencia de 30 de abril de 1998⁷⁹⁰, el TS señala que en una adquisición por mitad y proindiviso de un inmueble, no puede calificarse la relación que liga a los deudores contra la Hacienda, a propósito del ITP, de relación solidaria, ya que, específicamente, cada copartícipe hace constar que sólo adquiere la mitad del inmueble transmitido, aunque éste se encuentre en estado de indivisión. Es decir, la adquisición está nominativamente concretada a una

⁷⁹⁰ (RJ 1998, 3056). En el mismo sentido, *vid.* Sentencias de 16-11-88 (RJ 1988, 8761) y 19-6-97 (RJ 1997, 5656), cuyo F.J 3º, señala que “respecto al tema referente a la obligación de notificar la liquidación sólo al comprador que figuró como mandatario verbal o, además, a cada uno de los otros dos compradores, es cierto que dicho mandatario, en el supuesto de comunidad de bienes constitutiva de una unidad económica, tiene frente a la Administración Fiscal la consideración de sujeto pasivo del Impuesto, según los artículos 34 y 43 de la Ley General Tributaria, pero cuando se trata de adquirentes de partes alícuotas fijas e individualizadas, determinantes de distintas y concretas cuotas tributarias, correspondientes a diferentes titulares señalados con sus nombres y domicilios en la "declaración" presentada, entonces el principio inspirador de tales preceptos exige, pues el contenido y efectos de la solidaridad no son plenos, que el mandato hubiese sido expresamente dado y aceptado no sólo para formular la presentación de la "declaración" sino, con mayor rigurosidad, para todas las consecuencias pecuniarias de ella derivadas, porque, en fin, la solidaridad sólo se da de manera explícita cuando la concurrencia de los dos o más titulares en el hecho imponible se basa en las mismas condiciones de todos ellos, lo cual en el presente supuesto no ha sucedido; de donde habrán de ser giradas -y notificadas- liquidaciones individualizadas a cada uno de los compradores”. En el mismo sentido, *cf.* STSJ Comunidad Valenciana de 18-10-02 (JUR 2003, 70772).

mitad de inmueble transmitido, por lo que son dos los contribuyentes y dos también los hechos impositivos delimitados por cada adquisición.

En línea paralela con el razonamiento anterior, se considera que la transmisión por los condueños de sus respectivos derechos, da lugar a tantas transmisiones como derechos afectados, quedando amparados en la misma unidad causal cada derecho o cuota singularmente considerada, al margen de que existan varios adquirentes. En este sentido, se manifiesta la resolución de la DGT de 16 de diciembre de 2004 (núm. 2062-04), al señalar que en la transmisión por dos cónyuges casados en régimen de separación de bienes de su respectiva mitad indivisa de un local comercial se producen dos hechos impositivos: la venta de la mitad indivisa del local comercial perteneciente al cónyuge no empresario, que estará sujeta a la modalidad TPO del Impuesto, mientras que la venta de la mitad indivisa del local comercial perteneciente al cónyuge empresario estará sujeta a IVA.

3.2.2. El hecho imponible.

3.2.2.1. Supuesto general: transmisiones “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos.

Con respecto a la modalidad TPO del Impuesto, el art. 7.1 TRITPAJD configura el hecho imponible sometiendo a gravamen las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (ap. A); enumerando a continuación, una serie de operaciones también sujetas: la constitución de derechos reales y la celebración de ciertos actos y negocios jurídicos -*vgr.* préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y determinadas concesiones administrativas- (ap. B)⁷⁹¹.

En primer lugar, hemos de recordar que si bien el requisito de la onerosidad se predica respecto de las transmisiones y no de los restantes actos y negocios jurídicos mencionados en el precepto, debe entenderse que el mismo resulta esencial para que se produzca el hecho imponible. Como

⁷⁹¹ En el mismo sentido, *cfr.* art. 10.1 RITPAJD.

argumenta MUÑOZ DEL CASTILLO⁷⁹², en primer lugar, porque constituye un presupuesto esencial de esta modalidad de gravamen (art. 1.1.1º TR), en segundo término, porque tal condición se requiere en el artículo 7.1.A) del TR del Impuesto, precepto que delimita el aspecto material del hecho imponible y del que la letra B), no es más que una aclaración y, sobre todo, porque las adquisiciones de bienes y derechos derivadas de actos y negocios jurídicos a título gratuito o lucrativo se gravan en el Impuesto sobre Sucesiones o en el Impuesto sobre Sociedades según que el perceptor sea una persona física o jurídica, de acuerdo con lo preceptuado en el art. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Aunque en las transmisiones patrimoniales onerosas las prestaciones entre las partes son equivalentes y se generan desplazamientos patrimoniales en ambos sentidos, por lo que puede decirse que todas las partes resultan beneficiarios, debe tenerse en cuenta que cuando la contraprestación está constituida por dinero se declara exenta del impuesto⁷⁹³; caso distinto sería por ejemplo el de las operaciones de permuta, en el que ambas partes serían sujetos pasivos. De este modo, la modalidad de gravamen TPO somete a tributación la capacidad económica manifestada por el contribuyente al adquirir bienes y celebrar determinados actos y negocios jurídicos por actos inter vivos a título oneroso. En este sentido, debemos incluir todos aquellos contratos onerosos que constituyen medios idóneos para transmitir bienes y derechos, como la compraventa, permuta, transacción, etc.

En cuanto al objeto de nuestro estudio, diremos que existen diversas situaciones en el devenir jurídico de una comunidad de bienes en las que puede producirse el hecho imponible de la modalidad TPO; desde el momento en que la comunidad de bienes se constituye⁷⁹⁴, pasando por la

⁷⁹² MUÑOZ DEL CASTILLO, *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, 2004, p. 108.

⁷⁹³ Art. 45.I.B.4 TRITPAJD: “Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente”.

⁷⁹⁴ Imagínese el supuesto de constitución de una comunidad de bienes para el desarrollo de una actividad económica, en la que algunos comuneros aportan bienes, capital, etc., y otros se comprometen a aportar su trabajo personal a la explotación común, a cambio de una cuota de participación en la comunidad. ¿No estaríamos ante un supuesto encajable en la definición del art. 7 TRITPAJD? (transmisión onerosa por actos “inter vivos” de

transmisión de las cuotas de participación por los propios comuneros, hasta el momento en que la entidad se disuelve y se pueden generar excesos de adjudicación. No obstante la sujeción o no a ITPO de alguna de estas transmisiones dependerá de la naturaleza de los sujetos intervinientes en las operaciones, teniendo en cuenta su posible sujeción al IVA.

Así por ejemplo, en la constitución o ampliación del fondo patrimonial de una comunidad societaria suelen presentarse con frecuencia casos de asunción de deudas con motivo de las operaciones sujetas a la modalidad OS; piénsese en el caso que señalábamos anteriormente de aportación a una comunidad de bienes de un bien inmueble hipotecado con asunción de la deuda garantizada con la hipoteca por la entidad. Como vimos, la duda que planteaba este tipo de supuestos era la de si considerar o no la realización de dos hechos imponible independientes, esto es, el propio de OS en cuanto al valor neto de la aportación, y el adicional por TPO por el concepto de adjudicación en pago de asunción de deudas cuya base es la parte del valor del inmueble correspondiente al saldo deudor asumido por la entidad⁷⁹⁵.

Al margen de quienes opinan que se trata de un único hecho imponible sujeto a la modalidad OS que, dada la incompatibilidad que expresa el art. 1.2 TRITPAJD no podría estar sujeto a TPO, por su parte, el TS, en su sentencia de 1 de julio de 2013⁷⁹⁶, defiende la existencia de dos operaciones, la de ampliación de capital y la de transmisión de un bien por valor superior al de la ampliación a cambio de la asunción de una deuda.

El razonamiento sobre la existencia de dos convenciones distintas sujetas a impuestos de forma separada -plenamente aplicable a las comunidades societarias- es el siguiente: si la aportación no dineraria tuviese valor equivalente al del capital suscrito, sólo existiría una operación sujeta al IOS. Pero como quiera que con independencia de la ampliación de capital y aportación correspondiente, se efectúa otra operación jurídica como lo es la

toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas).

⁷⁹⁵ Obviamente, el problema de la incidencia de la modalidad TPO no se planteará cuando la aportación del inmueble, aun asumiendo la comunidad el préstamo, resulte sujeta y no exenta de IVA, ya directamente, ya mediando renuncia a la exención, pues la sujeción al IVA expulsa a TPO (arts. 4 LIVA y 7.5 del TR)

⁷⁹⁶ (RJ 2013, 5663). En el mismo sentido, *cf.* STSJ de Madrid de 23-1-12 (JUR 2012, 199827) y STSJ de Baleares de 22-6-11 (JUR 2011, 289297).

transmisión de un bien por valor superior al de la ampliación a cambio de la asunción de una deuda que tenía el transmitente y de la que se hace cargo la sociedad, sin duda se ha de entender que esta operación es independiente y no necesaria para la suscripción del capital, tiene autonomía jurídica suficiente como para no ser identificada con la pura y estricta ampliación de capital de la sociedad. No puede olvidarse que la aportación al patrimonio de la sociedad lo es de la totalidad del valor de la finca, por lo que si la sociedad no asumiese la deuda hipotecaria, se produciría un desequilibrio entre el valor de lo realmente aportado y el valor de las participaciones adquiridas con la misma, que nos llevaría a considerar que se habría producido una donación a favor de la entidad. Retomaremos más adelante esta cuestión.

Otro supuesto típico que supone la realización del hecho imponible de esta modalidad del impuesto es la transmisión de las participaciones en una comunidad de bienes. En este caso, parece oportuno diferenciar entre dos situaciones posibles: la primera, cuando la transmisión de la cuota se realiza a un tercero ajeno a la comunidad. En tal caso entendemos que únicamente se produce la entrada de un nuevo comunero en el lugar del transmitente que había venido formando parte de la comunidad. La sustitución de un comunero por otro no implica una operación societaria pero sí una transmisión onerosa de bienes y derechos, que serán los que estén integrados en la comunidad de bienes, y deberá tributar al tipo correspondiente a la naturaleza mueble o inmueble de tales bienes. Entendemos que ello será así siempre que el comunero transmitente ostente la condición de particular, es decir, que se trate de una persona no calificada como empresario o profesional a efectos del IVA y que realice la operación en el ejercicio de su actividad⁷⁹⁷.

La segunda, consiste en la transmisión de la correspondiente cuota a los restantes comuneros. En principio, no debemos entender que la transmisión de cuotas entre comuneros conlleva la disolución de la comunidad porque, si bien esto es cierto cuando con motivo de dicha operación se consolida el dominio en un solo comunero -operación que tributará además por el IOS si la comunidad realiza una actividad económica-, no podemos llegar a la

⁷⁹⁷ En este sentido, *vid.* Consultas de la DGT de 26-9-01 (núm. 1763-01) y 27-2-01 (núm. 0430-01).

misma conclusión cuando únicamente se transmite la participación de un comunero a favor de otro(s) y la comunidad de bienes permanece. Entiendo que en la medida en que la operación sea realizada entre comuneros, de modo que el adquirente de la cuota realice el pago con cargo a su patrimonio personal y sin que el patrimonio de la comunidad se vea afectado de ninguna forma, estaremos también ante una simple transmisión de cuota sujeta a ITPO-IVA en función de la condición subjetiva del comunero transmitente.

Debemos puntualizar que la exención aplicable en la modalidad TPO del ITPAJD prevista en el art. 45.I.B.9 del TR del Impuesto para las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en mercados secundarios, de conformidad con lo dispuesto en el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, no resulta aplicable a la transmisión de participaciones en una comunidad de bienes. En diversas resoluciones, la DGT ha advertido que la transmisión por un comunero de su cuota abstracta de participación en una comunidad de bienes que ejerce actividades empresariales, no puede beneficiarse de la exención por no ser equiparables las cuotas que se ostentan en una comunidad de bienes con los valores que otorgan a su titular la condición de socio o partícipe de sociedades mercantiles. Tal argumentación se basa en la diferente naturaleza jurídica de la cuota en el condominio y del valor participativo mercantil, y en la prohibición contenida en el art. 14 LGT, que descarta la aplicación de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones⁷⁹⁸

Mención aparte merece el supuesto de separación de uno -o varios comuneros- al que se le adjudicase una parte de los bienes en pago de su cuota (p. ej. una porción de una finca segregada), quedando el resto pro indiviso, sin necesidad de realizar compensaciones entre los copropietarios al guardar la debida proporción con las cuotas de titularidad y no existir excesos de adjudicación. En este caso la separación de un comunero implica la modificación de la comunidad desde un punto de vista objetivo y subjetivo -desde un punto de vista subjetivo, en cuanto se altera su composición personal, reduciéndose el número de comuneros, y desde un punto de vista objetivo, en cuanto se altera su composición física, que se reduce al adjudicar al comunero que se separa la porción de bien que le

⁷⁹⁸ Cfr. Consultas de 27-2-01 (núm. 0430-01) y 28-9-05 (núm. 1883-05).

correspondía en proporción a su cuota de titularidad en la comunidad originaria-. Entiendo que tratándose de una comunidad societaria, dicha adjudicación se liquidaría como reducción de capital, tributando el comunero que se separa al 1 por ciento sobre el valor de lo que se le adjudique.

Otro modo por el que puede producirse la transmisión de cuotas de participación en la comunidad es mediante una permuta, definida en el artículo 1.538 C.c., como “*un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra*”. De entrada, hay que tener claro que en una permuta se producen dos transmisiones y una dualidad de sujetos pasivos, de tal modo que cada uno de los sujetos intervinientes ostenta la condición de transmitente y de adquirente a su vez⁷⁹⁹.

¿Cuándo pueden producirse estas operaciones si hablamos de comunidades societarias? Normalmente en aquellos casos en que las mismas personas ostenten cuotas de participación en diversas comunidades, constituidas por bienes y derechos que han adquirido en proindiviso por diferentes títulos (*inter vivos* o *mortis causa*), y mediante las cuales se ejerce una actividad económica. Precisamente, en el momento en que pretenden redistribuir las participaciones entre los comuneros, adjudicándose indistintamente bienes y derechos de las diferentes comunidades es cuando se plantean las posibles operaciones de permuta⁸⁰⁰.

⁷⁹⁹ El artículo 23 RITPAJD, determina que en las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiriera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior (si el valor comprobado excede del declarado en más del 20% de éste y en más de 12.020,24 euros la liquidación se practica por valor declarado y la diferencia entre éste y el comprobado se considera donación), y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.

⁸⁰⁰ Es el supuesto que contempla, p. ej., la Resolución DGT de 15-1-09 (núm. V0047-09): dos sujetos forman parte de una comunidad de bienes (matrimonio casado en régimen de separación de bienes) siendo titulares de diversos bienes (almacenes, locales de negocio y pisos), cuya titularidad ostentan en algún caso de forma individual y en el resto de forma indivisa y conjunta. Dichos inmuebles se encuentran arrendados percibiendo las rentas de forma individual o conjunta, según la titularidad que ostentan en cada inmueble, y es su intención que la actividad arrendaticia sea considerada como actividad económica en calidad de comunidad de bienes, para lo cual transmiten respectivamente el 50 por ciento de sus inmuebles individuales al otro. En el caso planteado nos encontramos ante una permuta en la que cada uno de los cónyuges transmite el 50 por

Al hilo del supuesto contemplado por la DGT en la Consulta de 29 de noviembre de 2005 (núm. V2426-05), veremos cuales son las principales consideraciones a tener en cuenta en dichas operaciones. En el caso planteado, dos matrimonios en régimen de gananciales adquieren en proindiviso, una finca rústica que explotan en forma de comunidad de bienes, a razón del 25 por ciento cada uno. Con posterioridad, los mismos componentes constituyen otra comunidad de bienes para explotar un negocio de panadería. La actividad se desarrolla en un local urbano adquirido conjuntamente por ambos matrimonios. Plantean la disolución de las dos comunidades de bienes y la adjudicación de los bienes entre ellos, de forma que a un matrimonio se le adjudique la finca rústica adquirida y la totalidad del capital de la comunidad de bienes dedicada a la agricultura y al otro se le adjudique la totalidad del capital de la comunidad de bienes dedicada a la actividad industrial de panadería y el edificio en el cual se desarrolla la actividad. Al resultar diferentes las valoraciones de estas adjudicaciones, convienen en equipararlas, valorando las patentes industriales y el fondo de comercio del negocio de pastelería en el importe de esa diferencia. En este caso, se entrega la mitad de un negocio a cambio de la mitad del otro negocio y de un inmueble, es decir, nos encontramos ante una permuta en la que en cada operación dos comuneros transmiten la cuota abstracta de su participación en dicha comunidad a los otros dos comuneros.

Señala la DGT que en relación con este tipo de entidades no puede decirse estrictamente que el comunero ostente una participación social, sino una cuota abstracta en los bienes concretos que integran la comunidad de bienes, de manera que el tipo impositivo debe ser el que corresponda a cada uno de los bienes concretos incluidos en dicho ente jurídico. Y matiza lo siguiente: No obstante, si la transmisión de la propiedad de la cuota en un condominio se realiza por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, habrá de tenerse en cuenta la posible

ciento de sus inmuebles individuales a su otro cónyuge a cambio de otro 50 por ciento de sus inmuebles individuales. En el escrito de la consulta no se aportan datos sobre la posible afección de los inmuebles a permutar a actividades económicas, lo que podría originar la sujeción de la operación de permuta al IVA o, estando sujeta a dicho impuesto, esté exenta (salvo que se renuncie a la exención según la normativa de dicho Impuesto).

sujeción al IVA de las distintas operaciones de adjudicación a cada matrimonio.

En cualquier caso, la DGT insiste en la idea de que aunque los comuneros de dos ó más comunidades de bienes sean las mismas personas, nos encontramos ante negocios jurídicos diferentes y como tales, deben ser tratados de forma independiente, es decir, sin que pueda procederse a compensaciones de bienes entre las mismas. En el caso frecuente de que los comuneros intercambien bienes, fundamentalmente inmuebles, de una y otra comunidad de bienes como si se tratara de la adjudicación de los bienes de una única comunidad, tal intercambio tendrá la consideración de permuta y estará sujeta a gravamen⁸⁰¹.

3.2.2.2. Supuestos asimilados a las transmisiones patrimoniales: en particular, los excesos de adjudicación.

El artículo 7.2 TRITPAJD -y asimismo el art. 11.1.A RITPAJD-, determina una serie de actos equiparados a las transmisiones patrimoniales, a efectos de liquidación y pago del impuesto⁸⁰², de los cuales interesa analizar, dado el objeto de nuestro estudio, los *excesos de adjudicación*, que suelen producirse frecuentemente con motivo no sólo de la disolución de comunidades de bienes, tanto si se configuran como un mero condominio como si se trata de comunidades societarias, sino también del resto de sociedades, comunidades hereditarias y sociedades conyugales.

Sabemos que cuando la comunidad llega a su fin, el patrimonio poseído en común debe repartirse entre los diferentes miembros que la conforman, produciéndose la transmisión de los bienes pertenecientes a la comunidad a cada uno de aquéllos. Esta partición debe realizarse teniendo en cuenta el porcentaje que corresponde a los comuneros respecto del haber común. El patrimonio común se prorrata entre los distintos comuneros adjudicándole a cada uno de ellos una partida de bienes valorados en una

⁸⁰¹ En este sentido, *vid.* Consultas de la DGT de 24-5-11 (núm. 1326-11), 27-7-09 (núm. V1759-09) y 22-9-11 (núm. V2198-11).

⁸⁰² CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. II. Derecho Presupuestario*, 18ª ed., Thomson-Reuters, 2014, p. 534, advierte que todas estas asimilaciones y equiparaciones son acertadas. El legislador ha abandonado la sujeción a un nominalismo jurídico y ha optado por actuar conforme al principio constitucional de capacidad económica.

cantidad equivalente a la que le correspondería en virtud de su cuota parte. Pero puede ocurrir que de la disolución de la comunidad no resulten adjudicaciones equivalentes a las cuotas ideales, sino que las excedan, en cuyo caso la plusvalía que sobrepasa se considera una transmisión desde el comunero al que pertenecía hasta el comunero al que se le adjudica el exceso.

Podemos afirmar entonces que los excesos de adjudicación se producirán, con carácter general, en cualquiera de los supuestos mencionados, cuando en la disolución del patrimonio poseído en común, el partícipe o comunero perciba una porción del mismo, cuyo valor resulte superior en cuantía a la que le corresponda legalmente o en virtud de su título de participación en aquél, de tal modo que la desproporción existente entre la cuota de participación y la adjudicación resultante de la operación de que se trate determina que uno o varios sujetos resulten más favorecidos que otros.

La consideración de los excesos de adjudicación como transmisiones patrimoniales ya se contenía en el Reglamento del Impuesto sobre Derechos Reales de 1959⁸⁰³, así como en el Texto refundido de 1967 del IGTPAJD⁸⁰⁴. Esta previsión fue introducida con la finalidad de evitar el fraude a la ley efectuando transmisiones encubiertas mediante la constitución o disolución de sociedades y comunidades de bienes⁸⁰⁵. Ahora bien, la exigencia de que el exceso surgiera del valor declarado por las partes y no de la comprobación administrativa se introdujo posteriormente mediante Ley de 21 de junio de 1980, con el propósito -como apunta MUÑOZ DEL CASTILLO- de evitar que se liquidasen como excesos de adjudicación declarados los incrementos de base derivados de la comprobación de valores, aceptando así el principio clásico en el Impuesto de que aquélla no puede desnaturalizar el acto declarado.

⁸⁰³ Art. 20, ap. 19: “Se tributará por el concepto de adquisición de bienes muebles o inmuebles, según los casos, en cuanto al exceso, en todos aquellos supuestos de disolución o rescisión parcial en que al socio se le adjudiquen bienes cuyo valor declarado rebase el de la cuota a que como tal socio tenga derecho”.

⁸⁰⁴ Art. 55.3º, BOE de 18 mayo de 1967, núm. 118, [p. 6640]; rect. BOE 18 de julio de 1967, núm. 170 [p. 10191].

⁸⁰⁵ MUÑOZ DEL CASTILLO, *op. cit.*, p. 128.

En la actualidad, el artículo 7.2.B) TRITPAJD⁸⁰⁶ contempla dos clases de excesos de adjudicación: *declarados y comprobados*. En cuanto al primer tipo, son aquellos excesos que resultan de valores que consignan los propios interesados en sus declaraciones⁸⁰⁷, sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa de aquéllos una vez hayan sido declarados con el objeto de determinar correctamente su valor real (*cf.* art. 46.1 TRITPAJD). En este sentido, la declaración del exceso es sólo presupuesto necesario para que se considere realizado el hecho imponible, pero no prejuzga ni condiciona la base imponible, con lo que una vez producido aquel exceso serán de aplicación las normas generales reguladoras de la determinación de la base imponible.

Por el contrario, los excesos de adjudicación comprobados son aquéllos que resultan de la comprobación administrativa de valores, como los que se producen en el marco de las sucesiones hereditarias y se regulan también en el ISD. El citado art. 7.2.B) dispone que en las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio; afirmación que se contiene también en el artículo 27.3 LISD⁸⁰⁸ y de la que se deduce que todo exceso de

⁸⁰⁶ En idénticos términos queda redactado el artículo 11.1.B) RITPAJD.

⁸⁰⁷ Como señala TOVILLAS MORÁN, J. M^a., “La no exigencia de impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas en las disoluciones de comunidad de bienes”, *JT*, núm. 6, 2005, “el término «declarados» se explica por el hecho de que los posibles excesos de adjudicación quedan reflejados en negocios jurídicos, en los que intervienen la totalidad de los comuneros manifestando su voluntad, tales como la disolución de comunidades de bienes o disolución del régimen económico-matrimonial que acostumbran a documentarse mediante escritura pública para tener acceso al Registro de la Propiedad...”.

⁸⁰⁸ El art. 27.3 LISD dispone para las sucesiones mortis causa que: “Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto”.

adjudicación que se compruebe de cuantía inferior al 50 por 100 del valor del título hereditario no será liquidado como transmisión patrimonial onerosa, sino que se girará la liquidación complementaria que proceda conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones⁸⁰⁹.

Por otra parte, se ha tener en cuenta que los excesos de adjudicación pueden tener una causa onerosa, si existe una compensación económica por parte del beneficiario del exceso en favor de los que reciban en cuantía inferior a la cuota que les corresponda y sufran el correlativo defecto de adjudicación; o bien lucrativa, cuando no se produzca compensación o contraprestación alguna. Si bien los excesos producidos a título gratuito quedan sujetos al ISD (*ex art. 3.1.b LISD*)⁸¹⁰ o al IS (*ex art. 4.1 LIS*), según el perceptor sea una persona física o jurídica, respectivamente⁸¹¹; los excesos

⁸⁰⁹ Como señalan CAAMAÑO ANIDO, M. A. y PEÑA ALONSO, J. L., “Artículo 27: Partición y excesos de adjudicación”, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, Edersa, 2002, p. 407: “(...) muchas veces las adjudicaciones realizadas por los interesados reflejan no sólo sus conveniencias, sino que encubren verdaderas transmisiones ajenas a la sucesión hereditaria, que se realizan aprovechando aquélla. Para corregir estas prácticas, evitando que se utilice la partición como vía de transmisiones, los artículos 27.3 de la Ley y 56.3 y 4 de su Reglamento han previsto la liquidación por excesos de adjudicación según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (...) Si no se superara el citado porcentaje se girará la liquidación complementaria que proceda conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones”.

⁸¹⁰ Artículo 3.1 LISD: “*Constituye el hecho imponible: (...) b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos»*”. Como advierte la DGT en contestación a Consulta de 24-2-11 (núm. V0441-11), si no se produce compensación alguna, no puede calificarse la operación de transmisión patrimonial onerosa, constituyendo hecho imponible del ISD.

⁸¹¹ Como advierte MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, “Incidencias tributarias de las adjudicaciones en el nuevo RITP”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, núm., 23, 1997, p. 432: “(...) si los excesos de adjudicación se han conseguido por alguno o algunos de los herederos sin satisfacer ninguna contraprestación sinalagmática, en este caso el problema se agrava porque habría que pagar impuesto sobre las sucesiones. Es muy reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico Administrativo Central, según la cual los excesos de adjudicación libremente convenidos al practicar las operaciones sucesorias y separándose de las disposiciones de los testadores, pueden generar liquidaciones por adquisiciones lucrativas, siempre que no se exija a cambio del exceso una compensación económica”. Del mismo modo se postula, PÉREZ ROYO, F., *Derecho Tributario. Parte Especial*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 560 al analizar el ITPAJD y p. 527 al analizar el ISD. En el mismo sentido, PASCUAL ESTEBAN, J. L. y PASCUAL VEGA, A. M. *Los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, 4ª ed., Ed. Bosch, 2008, p. 104: “creemos que si el exceso de

de adjudicación a título oneroso son, precisamente, los que entran en la órbita del ITPO, salvo que estén gravados por el IVA⁸¹².

3.2.2.2.1. Los excesos de adjudicación declarados no sujetos a la modalidad TPO: requisitos.

A partir de la redacción del artículo 7.2.B) TRITPAJD se concluye que, en principio, todo exceso de adjudicación que resulte de valores declarados por los propios interesados queda sujeto a gravamen como transmisión patrimonial onerosa si es compensado económicamente. Con ello se trataría de evitar que mediante un exceso de adjudicación se pudiese eludir la tributación de una efectiva transmisión que fuera a realizarse con posterioridad al reparto. No obstante, se excluyen de sometimiento a gravamen algunos supuestos en los que el exceso de adjudicación se produce para dar cumplimiento a determinados preceptos del Código civil⁸¹³ y disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento; nos referimos, en concreto, a los excesos de adjudicación que se producen como consecuencia de las particiones hereditarias cuando los bienes a adjudicar

adjudicación se recibe sin contraprestación alguna estamos en presencia de una transmisión gratuita sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones”.

⁸¹² Téngase en cuenta que determinadas adjudicaciones de bienes normalmente quedarán sujetas al IVA, en concreto, las adjudicaciones de elementos del patrimonio empresarial o profesional de sociedades y comunidades de bienes en caso de liquidación o disolución total o parcial (art. 8.8.2º LIVA) y la misma suerte correrán los excesos a que dichas operaciones puedan dar lugar. Los excesos de adjudicación que tributen en el IVA, no quedarán sujetos al concepto TPO, dada la incompatibilidad entre ambos gravámenes, si bien se debe tener en cuenta que el IVA y la modalidad OS son compatibles, por lo que los socios o comuneros tributarán también por el concepto de reducción de capital o disolución de sociedad, según proceda.

⁸¹³ Se trata de los supuestos previstos en los siguientes preceptos del Código civil: art. 821 (legado de una finca que no admita cómoda división); art. 829 (adjudicación a legitimario de cosa determinada cuyo valor excede del tercio de mejora y de su legítima, abonando la diferencia en metálico a los restantes legitimarios), art. 1056 (adjudicación realizada por el testador a un heredero de una explotación económica disponiendo el pago en metálico de su legítima a los restantes) y art. 1062.1º (adjudicación a uno de los herederos de una cosa indivisible o que desmerezca mucho por la división, abonando en metálico la diferencia a los demás), siendo este último de todos el supuesto que mayor interés ha despertado.

son indivisibles; supuestos que tradicionalmente no se habían sujetado a tributación⁸¹⁴.

A raíz de la reforma en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados operada por la Ley 32/1980, que estableció el tratamiento de los excesos de adjudicación suprimiendo la referencia a los herederos, y en los mismos términos en que aparece recogido actualmente en el art. 7.2.B del TR, se cuestionó la posible aplicabilidad del art. 1.062.1º C.c. a los supuestos de indivisibilidad de los bienes fuera del ámbito sucesorio, teniendo en cuenta la remisión del art. 406 del mismo cuerpo legal a las normas de partición de la herencia, al disponer: *“Serán aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia”*.

En un primer momento, tanto la Administración Tributaria como algunos tribunales, acogieron una tesis restrictiva considerando que no cabía la aplicación analógica del supuesto en cuestión y, por tanto, los excesos declarados como consecuencia de indivisibilidad de bienes en supuestos de comunidades “inter vivos” sí estaban sujetos. Muestra de ello es el contenido de la Resolución del TEAC de 24 de julio de 1997⁸¹⁵, en la que afirma: *“(…) La excepción contenida en el artículo 7.2.B), amparada en el artículo 1.062*

⁸¹⁴ En este sentido, el artículo 3 (ap. 14) del Texto refundido de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 7 de noviembre de 1947, determinó: *“Gozarán de exención del impuesto: (...) los excesos o diferencias que unos herederos deban abonar a otros, cuando en virtud del párrafo segundo del artículo 1.056 y del primero del 1.062 del Código civil, les haya sido adjudicada en una finca mayor porción de la que les correspondiese por su haber hereditario; esto no releva a cada heredero de abonar el impuesto sucesorio que le corresponda con arreglo a la Ley”*. Asimismo, con posterioridad, el artículo 5 (apartado 13), del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispuso igualmente la exención de *“los excesos y diferencias que unos herederos deban abonar a otros por las adjudicaciones de bienes que se produzcan en virtud de lo dispuesto en los artículos 821, 829, en el párrafo segundo del artículo 1.056 y en el primero del 1.062 del Código civil”*.

⁸¹⁵ (JT 1997, 1273). En el mismo sentido, *vid.* la STSJ Islas Baleares núm. 29-12-98 (JT 1998, 1745), relativa a una disolución de comunidad de bienes sobre una finca, realizada al amparo del art. 404 C.c., adjudicándose el pleno dominio de la misma a uno de los copropietarios, y recibiendo el otro en metálico el importe de su participación, el Tribunal declara que no cabe yuxtaponer a dicha disolución el supuesto previsto en el art. 1062 C.c. y que la aplicación del art. 30.2 RD 3494/1981 es improcedente por existir un exceso de adjudicación; y asimismo, la STSJ Castilla-La Mancha de 6-7-10 (JUR 2010, 296889).

del Código civil, para los supuestos en que se trate de cosa indivisible o que desmerezca mucho por su división, debe quedar limitada a los excesos de adjudicación producidos en la disolución de una comunidad hereditaria, sin que pueda extenderse a la de cualquier otra comunidad de bienes, toda vez que el artículo 24 de la Ley General Tributaria en su redacción coetánea a los hechos, no admite analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones fiscales y, como señala la resolución impugnada, «es clara la voluntad de la Ley de restringir la no sujeción a los supuestos de indivisibilidad recogidos en nuestro Derecho sucesorio, común o foral, con independencia de cuáles sean las razones de esta restricción (acaso el origen completamente involuntario de la comunidad hereditaria o el deseo de no hacer más onerosas fiscalmente las adquisiciones “mortis causa”)), todo con independencia de que la mera declaración de los interesados pueda, sin más, atribuir al bien poseído en proindiviso el carácter de indivisible, o de desvalorizarse notoriamente por su división, como sucede en este caso”.

Sin embargo, el criterio apuntado fue finalmente abandonado por el TEAC, lo que se advierte, por ejemplo, en la Resolución de 10 de febrero de 2000⁸¹⁶, en la que admite la no sujeción de los excesos de adjudicación declarados con motivo de la disolución de comunidades *inter vivos* que resultasen del carácter indivisible de los bienes, dada la remisión que el art. 406 C.c. realiza a las normas de partición de la herencia, entre las que se encuentra el artículo 1.062 del Código civil. Con ello, el TEAC asume el criterio del TS a raíz de sus sentencias de 23 de mayo de 1998 y de 28 de junio de 1999⁸¹⁷, cuyas principales afirmaciones resaltamos a continuación:

Primera.- La división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a

⁸¹⁶ (JT 2000, 879). La Resolución declara que “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes, en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”, añadiendo que “la división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado”. *Vid.* Resolución DGT de 16-1-95 (JUR 2013, 81661).

⁸¹⁷ (RJ 1998, 4149) y (RJ 1999, 6133).

efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente, es decir, se trata de actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, que deben ser contemplados como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte del bien que la división hubiera individualizado. Dado que estas operaciones no susceptibles de realizar el hecho imposible de la modalidad TPO del ITPAJD, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero.

Segunda.- En el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y 1.062, párrafo 1º, en relación éste último con el art. 406, todos del Código Civil-. En estos casos, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico.

Tercera.- Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un “exceso de adjudicación”, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de “compra” de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1.061 C.c., en relación éste, también con el 406 del mismo cuerpo legal.

Cuarta.- El hecho de que el art. 7.2.B) de la Ley sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, los excesos de adjudicación declarados que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código civil, y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento

en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria -hoy sería el art. 14 LGT-, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias.

La no sujeción de los excesos de adjudicación declarados acontecidos en la disolución de comunidades de bienes voluntarias, defendida por diversos autores entre los que podemos citar a PÉREZ ROYO⁸¹⁸, al admitir que “al menos en el caso de la comunidad de bienes, sí que procede aplicar el mismo criterio cuando por la indivisibilidad de la cosa poseída en común, ésta se adjudique a uno de los comuneros excluyendo a los demás (art. 404 C.c.), es también criticada por algunos otros como EXPÓSITO CORRAL⁸¹⁹, en base a dos argumentos principalmente:

1º) La remisión del art. 406 ha de ser de forma supletoria, es decir, que las normas de la partición hereditaria no pueden derogar las ya existentes y específicamente instauradas para la disolución de la comunidad de bienes. Sucede que el art. 404 ya hace referencia a los excesos de adjudicación, aunque podamos decir que lo haga de forma indirecta. En él nos dice “(...) Cuando la cosa fuere esencialmente indivisible, y los condueños no convinieren en que se adjudique a uno de ellos indemnizando a los demás, se venderá y repartirá su precio”. Por tanto, existe una regulación singular de los excesos de adjudicación para la comunidad de bienes, con lo que, si bien la normativa particional sucesoria le es aplicable, los artículos referentes a los excesos de adjudicación no lo son y con ellos la no sujeción al ITPO.

⁸¹⁸ PÉREZ ROYO, *op. cit.*, p. 560.

⁸¹⁹ EXPÓSITO CORRAL, A. A., “Los excesos de adjudicación: consecuencias fiscales. Especial referencia a los producidos como resultado de la disolución de la sociedad de gananciales”, *QF*, núm. 4, 2009.

2º) Una correcta interpretación del art. 7.2.B) TRITPAJD, a la luz de los criterios recogidos en el art. 3.1 C.c., que establece que las normas se interpretarán “atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”. El espíritu y finalidad de la no sujeción del art. 7.2.B) es evitar la excesiva onerosidad de aquellos excesos de adjudicación sucesorios provocados por la indivisión de un bien, que no deja de ser una causa ajena a su voluntad. Y es en dicha falta de voluntad del adjudicatario (que supone la inexistencia de fraude) y en la carga que anteriormente ya ha soportado, la que conduce al legislador a interponer un beneficio fiscal en forma de exención para esos casos, y sólo para ellos.

Con independencia de la adscripción a una u otra postura doctrinal, lo cierto es que la no sujeción a TPO de los excesos de adjudicación inevitables derivados de la disolución de comunidades de bienes se admite por la generalidad de los autores y jurisprudencia mayoritaria⁸²⁰ -aunque no esté prevista expresamente en la normativa reguladora del Impuesto, resulta de la remisión que el art. 406 C.c. sobre división de la comunidad de bienes hace a las normas sobre partición y liquidación de la herencia, entre las que se encuentra el art. 1062.1 C.c. (sí mencionado expresamente en el art.7.2.B TRITPAJD y en el art.11.1.B del RITPAJD)-, pero siempre que se cumplan dos condiciones: la *inevitabilidad del exceso*, como consecuencia de la imposibilidad de dividir el bien o conjunto de bienes integrantes de la comunidad en lotes proporcionales a las respectivas cuotas de participación, por un lado, y su *compensación en metálico* al comunero que reciba bienes por menor valor del que corresponde a su título, por otro⁸²¹.

⁸²⁰ Entre otras, *vid.* STSJ Andalucía de 11-4-08 (JUR 2008, 310629); STSJ Extremadura de 26-6-97 (JT 1997, 841); STSJ Asturias de 21-10-04 (JT 2004, 1456) y 9-7-09 (JUR 2009, 399936); STSJ La Rioja de 14-2-01 (JT 2001, 614) y 11-1-01 (JT 2001, 250); STSJ Castilla-La Mancha de 29-9-11 (JUR 2011, 367261) y 11-10-03 (JUR 2004, 41854); STSJ Madrid de 31-5-11 (JUR 2011, 340478), 18-7-03 (JUR 2004, 215098) y 11-10-12 (JT 2012, 1223); SSTSJ de Navarra de 5-7-04 (JT 2003, 1360); STSJ País Vasco de 27-10-04 (JT 2005, 100); STSJ Comunidad Valenciana de 14-10-10 (JUR 2011, 66067); STSJ de Cantabria de 14-11-00 (JT 2000, 1553) y STSJ Cataluña de 17-5-07 (JT 2007, 1220).

⁸²¹ En estos términos se pronuncian, entre otras muchas, las Resoluciones de la DGT de 17-10-11 (núm. V2472-11), 16-6-03 (núm. 0818-03); 15-1-04 (núm. 0037-04), 28-12-09 (núm. V2834-09), 18-2-11 (núm. V0398-11), 5-12-03 (núm. 2089-03), 20-9-06 (núm. V1873-06) y 9-2-07 (núm. V0254-07).

1) Inevitabilidad del exceso.

Como vimos al tratar de las consecuencias en la imposición directa sobre la renta de los excesos de adjudicación, la *indivisibilidad* constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su correcta calificación jurídica. Nos remitimos a las consideraciones realizadas anteriormente sobre esta cuestión, sin perjuicio de recordar que, lógicamente, cuando la comunidad está conformada por un solo bien, la determinación de la inevitabilidad del exceso de adjudicación simplemente requiere constatar la imposibilidad -legal, material o funcional- de dividirlo físicamente para adjudicar a cada comunero una parte del mismo en proporción a la respectiva cuota de participación.

Cuestión distinta es cuando la comunidad está integrada por una pluralidad de bienes, siendo todos o algunos de ellos indivisibles. De los múltiples pronunciamientos de la doctrina administrativa y jurisprudencia podemos extraer algunas consideraciones importantes. En primer lugar, que la sola existencia de bienes indivisibles no implica que cualquier forma de reparto dé lugar a la exoneración de tributación por la modalidad TPO de los excesos de adjudicación que se produzcan; la indivisibilidad es una condición *sine qua non* pero no determina por sí misma que el exceso tenga la consideración de inevitable. Asimismo, se suele incidir en que la indivisibilidad no debe calificarse con respecto a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino en relación con el conjunto de los bienes de la comunidad, de forma que el exceso de adjudicación sea inevitable en el sentido de que no sea posible hacer la división en lotes equivalentes mediante otras fórmulas de adjudicación, sin menoscabo de los bienes integrados en la comunidad. De acuerdo con lo anterior, estaremos ante un exceso de adjudicación *inevitable* cuando resulte imposible conformar lotes de reparto ajustados a las cuotas de participación de los comuneros o, al menos, lotes lo más equilibrados posible que minoren ese exceso de adjudicación⁸²². En caso contrario, es decir, cuando sí fuese *evitable* en todo o en parte mediante la utilización de fórmulas de adjudicación que hagan posible el reparto en las condiciones apuntadas, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad TPO, por considerarse que dicho

⁸²² En este sentido, se pronuncia la STSJ Asturias de 29-11-11 (JUR 2012, 8913).

exceso responde a la voluntad de los comuneros (exceso de adjudicación “verdadero”)⁸²³.

Las múltiples resoluciones de la DGT insisten en que si se quebranta voluntariamente la proporcionalidad entre lo adjudicado al comunero y su cuota de participación, surge un exceso de adjudicación que tributa por la modalidad TPO del ITPAJD⁸²⁴. Ahora bien, quedan exceptuados los casos en que el desequilibrio se produce por imposibilidad de formar lotes equivalentes, por la existencia de un bien no divisible y, además, dicho desequilibrio se compensa con dinero⁸²⁵.

Uno de los temas que en relación con la inevitabilidad de los excesos de adjudicación ha sido objeto de amplia discusión es el relativo a la posibilidad de aplicar la previsión del artículo 1062.I C.c. y la doctrina del TS en esta materia, no sólo cuando efectivamente se extingue la comunidad sobre un bien por adjudicarse a uno solo de los comuneros, sino también en lo que ha venido denominándose “extinción parcial de comunidad”, esto es, cuando la disolución de una comunidad deja subsistentes situaciones de indivisión sobre uno o varios bienes comunes que se adjudican en pro indiviso, permaneciendo la situación de cotitularidad.

La DGRN se pronunció sobre este supuesto en la Resolución de 11 de noviembre de 2011⁸²⁶, estableciendo al efecto la siguiente doctrina: “la

⁸²³ Sobre el tratamiento fiscal de los excesos de adjudicación que deriven de la disolución de una comunidad donde existan varios bienes, concretamente, sobre la sujeción de tales excesos a la modalidad TPO cuando hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de tales bienes, *Vid.* STSJ Islas Baleares de 29-3-11 (JUR 2011, 188885); STSJ Andalucía 28-3-11 (JUR 2011, 228119); Resolución del TEAC de 29-9-11 (JT 2011, 1125).

⁸²⁴ *Cfr.* Resoluciones de 9-2-99 (núm. 0159-99), 22-12-11 (núm. V2996-11), 31-1-11 (núm. V0160-11), y 14-12-11 (núm. V2904-11), señalando esta última en un supuesto de disolución de una comunidad que estaba formada por dos inmuebles, y se adjudican los dos a uno de los cónyuges, cuando podía haberse asignado uno a cada uno, evitando los excesos o, al menos, minorándolos al que se produciría por la eventual diferencia de valor que hubiera podido existir entre los dos inmuebles, que los dos excesos de adjudicación quedarán sujetos a la modalidad TPO del ITPAJD, siendo sujeto pasivo el cónyuge que se beneficia de los mismos y base imponible el valor real del exceso.

⁸²⁵ Así lo confirman las SSTSJ de Cantabria de 10-4-01 (JUR 2001, 180704), Andalucía de 19-12-11 (JUR 2012, 62800) y Madrid de 17-11-11 (JUR 2012, 197555).

⁸²⁶ En este caso se presentó a inscripción una escritura pública denominada de “extinción parcial de comunidad de bienes”, en la que cuatro hermanos dueños cada uno de ellos de una quinta parte indivisa sobre una finca acordaron que la parte de uno de ellos se adjudicase por terceras partes a los otros tres, compensando éstos a aquél en una

extinción o disolución de la comunidad ordinaria en nuestro Derecho puede tener lugar, bien por la división de la cosa común, bien por la reunión de todas las cuotas en una sola persona (sea o no comunero) en virtud de los desplazamientos patrimoniales por cualquier tipo de título de adquisición, incluso mediante la renuncia de los demás comuneros a favor de uno sólo de ellos. Por tanto la extinción de comunidad o es total o no es tal. En este caso no se da ninguna de estas situaciones de extinción. De manera que la reducción del número de comuneros no constituye un supuesto de extinción o disolución de comunidad, ni tan siquiera parcial, sino un supuesto de mera modificación o alteración de su configuración subjetiva, mientras siga siendo plural por la concurrencia de varios cotitulares”.

De acuerdo con este pronunciamiento, el pretendido negocio de extinción parcial de comunidad no aparece tipificado en el Código Civil que sólo regula en rigor la extinción total de comunidad. Por lo tanto no cabe extinguir parcialmente una comunidad de bienes aunque el número de los cotitulares se reduzca y se redistribuyan las cuotas. Si el supuesto de hecho no se corresponde con ninguno de los modos de extinción de la comunidad reconocidos en el Código Civil, ya que no ha existido división de la cosa (ni tan siquiera parcialmente), y no se ha transmitido la totalidad de la cosa a un tercero o consolidado la totalidad del dominio en uno de los comuneros por adquirir las cosas de los demás, éste debe ser calificado como una enajenación de la cuota de un comunero a parte de los demás, tal como admite el artículo 399 C.c., en virtud de la cual el adquirente sucede al transmitente en la posición jurídica que ostentaba éste en la comunidad de bienes, y en el caso de que el adquirente sea otro u otros comuneros se produciría una redistribución de cuotas, por lo que no hay extinción de comunidad⁸²⁷.

Acogiéndose a tal razonamiento, la DGT viene considerando inviable la aplicación a estos casos de un régimen de no sujeción concebido para la disolución total de las comunidades⁸²⁸. Entiende que el hecho de que el resto

determinada cantidad de dinero, a cuyos efectos formalizaron escritura de extinción parcial de comunidad respecto de una quinta parte indivisa.

⁸²⁷ RUBIO QUESADA, M^a. T., “Virtualidad inmatriculadora del título de extinción de condominio”, en AA.VV., *Comunidad de bienes, op. cit.*, p. 1218.

⁸²⁸ Como apunta ALONSO DE LEONARDO-CONDE, A., “La disolución de las comunidades de bienes ordinarias inter vivos en el ITPAJD. Excesos de adjudicación y

de comuneros mantenga su participación en la comunidad es lo que impide calificar la operación como disolución de comunidad de bienes, la cual no se extingue, sino que persiste, pues la cosa común sigue perteneciendo pro indiviso a varias personas; simplemente se reduce el número de copropietarios. En consecuencia, la operación que se realiza es la transmisión de cuotas de participación indivisas entre copropietarios, lo cual encaja en el hecho imponible descrito en el art. 7.1.A) TRITPAJD. Como muestra de ello, en la Consulta de 18 de septiembre de 2003 (núm. 1352-03), afirma que la adjudicación del bien indivisible que ocasiona tal exceso debe realizarse únicamente a favor de un solo partícipe (comunero, cónyuge, socio o heredero), pues si se verifica a favor de dos o más partícipes en detrimento de los demás a los que se les compensa en metálico, procedería el devengo del impuesto en su modalidad TPO por tal exceso⁸²⁹.

extinción parcial de la comunidad (y II)”, *Actum Inmobiliario & Urbanismo*, núm. 20, Julio-Septiembre 2012, la base de este razonamiento lo encuentra la DGT en el tenor literal del artículo 1.062.I C.c., al que se remite el artículo 7.2.B) TRLITPAJD; norma que, en el caso de comunidades integradas por bienes indivisibles o que desmerezcan mucho por su división admite su disolución mediante su adjudicación «a uno» de los comuneros, que deberá abonar a los otros el exceso en dinero. Por otro lado, se sustenta también esta postura en la propia esencia de la disolución de una comunidad de bienes, que en principio implica por definición su completa extinción. Como afirma la DGT, para que se entienda extinguida o disuelta la comunidad de bienes, se requiere que sobre la cosa o el derecho de que se trate no confluya la titularidad de varias personas.

⁸²⁹ En el mismo sentido, la Resolución de la DGT de 4-5-07 (núm. V0915-07), señala que no supone disolución de una comunidad de bienes la operación por la que una copropietaria de una vivienda, por partes iguales junto con tres hermanos, adquiere a dos de ellos sus participaciones, quedando dos copropietarios, ella con un 75% y otro con el 25%. En el mismo sentido, *cfr.* Resolución de 15-9-10 (núm. V2032-10), en la que señala que la transmisión de cuotas de participación indivisas sobre la nuda propiedad de una vivienda que efectúan dos de los copropietarios a favor de un matrimonio, que también son copropietarios -pasarían a tener el 50 por 100 de ésta cada uno (antes poseían un 25 por 100 cada uno)-, encaja en el hecho imponible de la modalidad TPO del ITPAJD, a la cual queda sujeta la transmisión de las cuotas de participación indivisas sobre la vivienda por el concepto de transmisión onerosa de bienes. Igualmente, Resolución de 6-5-11 (núm. V1141-11): extinción condominio sobre una vivienda formado por dos matrimonios, adjudicándose a uno de ellos a cambio de compensar en metálico al otro matrimonio, pues al no tener la sociedad de gananciales personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del impuesto, no se puede entender que existe una disolución de condominio y que el inmueble queda en poder de la comunidad de gananciales, sino que queda en poder de las dos personas que componen el matrimonio, con lo que la comunidad de bienes no se extingue, sino que persiste, si bien quedando reducido el número de copropietarios, que pasa de cuatro a dos. Y por último la Consulta de 21-1-08 (núm. V0114-08) que manifiesta: “cabe advertir que la operación

En el ámbito jurisprudencial, algunos Tribunales Superiores de Justicia han seguido este mismo planteamiento; como ejemplo de ello, la STSJ de Castilla-La Mancha de 6-7-10⁸³⁰, enjuicia la operación de adjudicación de varias fincas pertenecientes a dos familias y destinadas a la explotación agraria, declarando que aunque el negocio que se contempla en la escritura pública se denomina “Extinción de comunidad ordinaria”, la naturaleza del negocio jurídico, es más compleja; por un lado es cierto que se extingue una comunidad, pero se sustituye por otra aunque con menos integrantes (los de una familia); y en segundo lugar, que teniendo en cuenta las participaciones que cada familia tenía en la comunidad y la forma de extinguirla, que ha consistido en que una de las familias abandone la comunidad, no se le adjudique bien alguno y se le abone en metálico su parte por aquéllos que son adjudicatarios de los bienes, viene a significar en realidad que una de las familias ha transmitido a la otra (venta) su participación y que dicha transmisión está sujeta al impuesto⁸³¹.

que pretenden realizar los condueños no es una disolución del proindiviso, pues, tal como manifiesta la consultante, la vivienda objeto de la comunidad de bienes continuará en proindiviso, lo cual supone que se mantendrá la comunidad de bienes tal como indica el artículo 392 del Código Civil, que dispone que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece proindiviso a varias personas”. Lo que realmente se pretende es que la consultante ceda su cuota de participación a los otros dos comuneros, de forma que estos aumenten su participación en la comunidad de bienes, llegando al 50 por 100 la de cada uno de ellos. En consecuencia, no cabe hablar de disolución del proindiviso sino de transmisión de la cuota de participación de un comunero a otras personas, en este caso, a los otros comuneros...”.

⁸³⁰ (JUR 2010, 296889). En el mismo sentido, podemos citar la STSJ de Asturias de 7-6-10 (JUR 2010, 257835), la STSJ de la Comunidad Valenciana de 16-2-11 (JUR 2011, 218146) señalando esta última lo siguiente: “No se produce una disolución de comunidad y por lo tanto, se produce una simple transmisión de cuotas de participación sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD, cuando una vivienda que estaba en régimen de copropiedad por cinco familiares, es adquirida por tres de ellos, ya que no estamos ante un supuesto de cese total de un condominio o disolución de una comunidad sobre una cosa común, toda vez que tras la operación de reducción de la copropiedad de cinco a tres familiares sobre la vivienda, esta siguió en el mismo régimen de condominio”, y la STSJ de Cantabria de 7-7-06 (JUR 2006, 248164).

⁸³¹ Distinto sería también el caso que plantea la Resolución de la DGT de 27-2-01 (núm. 0430-01): En una comunidad de bienes constituida por la puesta en común de una cantidad de dinero, no parece correcto afirmar que se vaya a transmitir una participación en la comunidad de bienes. Realmente lo que se producirá es la separación de un comunero de dicha comunidad de bienes, llevándose la parte que le corresponde por ostentar tal condición de comunero. Es decir, la separación de un comunero de una comunidad de bienes, con la consiguiente segregación y entrega de la parte que le corresponde de dicha comunidad, no es una transmisión, sino la transformación de su

Con todo, hemos de admitir que el tratamiento de esta operación no es uniforme en la jurisprudencia de los TSJ, pues algunos tribunales defienden la solución contraria a la indicada, en el sentido de no someter a tributación por ITPO la transmisión de participación indivisa de un condómino a otro percibiendo por causa de la indivisibilidad del bien la correspondiente compensación en metálico, que también surge de dar cumplimiento al art. 1062 C.c. Así por ejemplo, la STSJ de Castilla y León de 10 de enero de 2012, señala que la operación por la que dos de los copropietarios de una vivienda (cada uno de ellos de una cuarta parte), se separan de la comunidad de forma que otro copropietario pasa a ostentar tres cuartas partes de la vivienda (esas dos cuartas partes más la otra de la que ya era titular), entregando a cambio una compensación económica, no se encuentra sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD, ya que la circunstancia de que la comunidad prosiga con dos comuneros en vez de con cuatro, no altera en modo alguno el criterio liquidatorio fiscal previsto para las disoluciones totales de comunidad, ni hace inaplicable en modo alguno la doctrina del TS sobre las operaciones de disolución de comunidades, de suerte que en estas operaciones de separación de un comunero, con subsistencia de la comunidad, no hay transmisión ni civil ni fiscal, con lo que únicamente tributará por la modalidad AJD, siendo la base imponible el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación, de la porción que se adjudique al comunero que se separa⁸³².

Esta última postura fue refrendada por el TEAC en dos recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio⁸³³, al considerar plenamente aplicable a los supuestos de extinción parcial del condominio el régimen previsto en el art. 7.2.B) TRITPAJD y, en general, la doctrina del TS respecto de la disolución de las comunidades de bienes, lo que en definitiva supone la exoneración de la tributación de los excesos de

derecho como comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la el acto de la segregación haya individualizado. En consecuencia, si efectivamente el comunero se limita a llevarse la parte que le corresponde por su cuota -que es dinero-, no estará transmitiendo nada a los otros comuneros. Es decir, el resto no le estará comprando su participación, sino entregando el dinero que le corresponde por su participación en la comunidades de bienes.

⁸³² (JUR 2012, 65807) En el mismo sentido, *cf.* SSTSJ de Madrid de 24-5-12 (JUR 2012, 226715) y 29-10-13 (JUR 2014, 17084), STSJ de Andalucía de 28-9-06 (JUR 2007, 111146) y STSJ de Asturias de 30-4-12 (JUR 2012, 178008).

⁸³³ Resoluciones de 29-9-11 (JT 2011, 1125) y (JT 2011, 1053).

adjudicación por la modalidad TPO en aquellos supuestos en los que el bien(es) indivisible(s) se adjudica no solamente a uno de los comuneros, sino a varios, que compensan a los otros en metálico. Según el TEAC esta cuestión, tradicionalmente muy controvertida, fue resuelta por el TS, en sentencia de 27 de junio de 1995 (RJ 1995, 4727), reiterando el mismo criterio en su posterior sentencia de 30 de abril de 2010 (RJ 2010, 3478), en la que *obiter dictum* parece admitir que no se produce la sujeción a la modalidad TPO en aquellos supuestos en los que, por resultar la división de la cosa común imposible al ser el bien indivisible o de división que reduce sustancialmente su valor, la totalidad del bien se adjudica a uno “o varios” comuneros con obligación de compensar al resto con metálico.

2) Compensación en metálico.

Además de la indivisibilidad de los bienes y de la imposibilidad realizar lotes equivalentes con motivo de la disolución de la comunidad, la no sujeción al concepto TPO de los excesos de adjudicación inevitables requiere que las compensaciones a favor de los comuneros que obtienen defectos de adjudicación se realicen *en metálico*⁸³⁴. Por ello, si un exceso de adjudicación es inevitable, pero se compensa en especie, la operación se calificará como una permuta y traerá consigo la realización de dos hechos impondibles diferenciados que tributarán -salvo su eventual gravamen por el IVA- por la modalidad TPO del ITPAJD, según lo previsto en el art. 23 RITPAJD: por un lado, el exceso de adjudicación [art. 7.2.B) TRITPAJD] y, por otro, la transmisión del bien o derecho que sirve como contraprestación en especie del exceso de adjudicación (art. 7.1.A), siendo cada uno de los permutantes, sujeto pasivo del impuesto por los bienes que reciba⁸³⁵.

⁸³⁴ Asimismo añade la DGT que si la compensación del exceso de adjudicación que pudiera llegar a producirse por el comunero que obtiene el inmueble con motivo de dicha disolución consistiese en la prestación de un servicio y resultase equivalente al exceso de adjudicación recibido, dicho exceso habría de tributar por la Modalidad de TPO del Impuesto, al no tratarse de una compensación en metálico (*vid.* Consulta de 7-3-08 (núm. V0514-08).

⁸³⁵ *Cfr.* Resolución de la DGT de 12-6-07 (núm. V1222-07): Cuando para extinguir una comunidad sobre una vivienda se adjudica ésta a uno de los tres comuneros, que compensa a los otros dos entregándoles otro piso cuyo valor aproximado equivale a las dos terceras partes del valor de aquélla, se produce una permuta sujeta a TPO

En páginas anteriores apuntábamos la frecuencia con la que aparece esta operación como modo de proceder a la disolución conjunta de dos o más comunidades de bienes, sustituyendo la compensación en metálico procedente de un exceso de adjudicación por la disolución de una comunidad, por la entrega de bienes y derechos procedentes de los excesos de adjudicación resultantes de la disolución de otra comunidad distinta; lo que en definitiva, supone un intercambio de cuotas correspondientes a cada comunero en una y otra comunidad de bienes.

Con respecto a las comunidades de bienes que, si bien están conformadas por los mismos comuneros e incluso con idéntica cuota de participación, no obstante, tienen su origen en distintos títulos (compraventa, donación, ganancialidad, sucesión *mortis causa*...) se considera que, a efectos del ITPAJD, nos encontramos, no ante una sola comunidad, sino ante tantas como títulos o conceptos concurren, de tal modo que la disolución de cada comunidad constituye un negocio jurídico diferente, y como tal cada uno debe ser tratado separadamente. En consecuencia, los comuneros no podrán intercambiar inmuebles por ejemplo, de una y otra comunidad como si se tratara de la adjudicación de los bienes de una única comunidad. La disolución de cada una de ellas debe disolverse autónomamente sin excesos, con los bienes que la componen. Y si no es posible que no haya excesos, éstos deberán compensarse con dinero, pero nunca con los bienes⁸³⁶. Esta doctrina administrativa de la DGT ha sido criticada por algunos autores, que aconsejan mostrar una especial atención a la forma en que se elaboran y redactan los documentos de disolución de las comunidades de bienes, ya que, aunque pueda ser idéntico el resultado particional con independencia del planteamiento, la repercusión fiscal en la órbita de la modalidad TPO -e incluso AJD- puede sin embargo diferir sustancialmente⁸³⁷.

consistente en la entrega de una vivienda a cambio de los dos tercios de otro bien inmueble.

⁸³⁶ Así lo señalan las resoluciones de la DGT de 22-9-11 (núm. V2198-11), 3-11-11 (núm. V2617-11); 24-5-11 (núm. V1326-11); 17-2-11 (núm. V0383-11); 27-7-09 (núm. V1759-09); 23-7-09 (núm. V1738-09), y 17-10-11 (núm. V2472-11), entre otras.

⁸³⁷ En este sentido, ALONSO DE LEONARDO-CONDE, *op. cit.*, señala: “cuando por aplicación de la doctrina de la DGT puedan existir razones para sostener que concurren varias comunidades de bienes distintas susceptibles de ser apreciadas por la Administración tributaria, es recomendable disolver cada una de manera separada -sea en un único documento o en distintos-, previendo primeramente la compensación en

En cuanto al modo de llevar a cabo la compensación por el adjudicatario que se beneficia de un exceso de adjudicación, es habitual que aquélla se efectúe parcialmente en metálico y parcialmente como asunción de la parte de deuda del otro comunero en el préstamo hipotecario común, supuesto que se ha considerado válido a los efectos de impedir la sujeción del exceso a TPO, por cuanto que la compensación en metálico acordada entre ellos se destina a la cancelación de la deuda de dicho comunero⁸³⁸, todo ello sin perjuicio de que la parte de deuda asumida no deba tomarse en consideración a la hora de valorar las adjudicaciones realizadas a cada uno y, por lo tanto, a la hora de apreciar la equivalencia del reparto, pues legalmente no disminuyen el valor real de los bienes (art. 10.1 TRITPAJD).

Resumiendo lo anterior, siempre que los excesos de adjudicación que se produzcan en el seno de la disolución de las comunidades de bienes respondan al cumplimiento de las dos condiciones que hemos comentado -inevitabilidad y compensación en metálico- no quedarán sujetos a la modalidad TPO del Impuesto. Téngase en cuenta además que la circunstancia relativa al origen de dichos excesos no interfiere ni altera el régimen fiscal que de los mismos hemos expuesto. A estos efectos, resulta indiferente que provengan, no del acuerdo unánime de los comuneros que convienen en adjudicar la cosa a uno de ellos indemnizando a los demás, sino de una *subasta pública* promovida para dividir la cosa común ante la imposibilidad de lograr dicho acuerdo. Se entiende que en estos casos, no hay sujeción en las adjudicaciones a quienes eran copropietarios, al tratarse de un acto interno que no implica traslación del dominio, ya que la intervención judicial sólo es un medio para llevar a cabo la división de la

metálico de los eventuales excesos de adjudicación que puedan producirse, de forma también independiente en cada comunidad, para posteriormente consignar que las deudas pecuniarias recíprocas nacidas entre los comuneros como consecuencia de las obligaciones de pago en metálico asumidas por cada uno quedan extinguidas por compensación en la parte concurrente (artículos 1.195 a 1.202 CC)”.

⁸³⁸ Así lo confirma la DGT en diversas resoluciones en las que afirma que no constituye una operación sujeta al concepto TPO el exceso de adjudicación del que se beneficia un comunero al recibir un inmueble, cuando a cambio asume la parte de deuda de los otros copropietarios en el préstamo hipotecario común solicitado para pagar el precio de dicho inmueble, en un importe equivalente al valor del exceso (*Cfr.* Resoluciones de 1-3-10 (núm. V0370-10), 7-7-10 (núm. V1516-10), 28-10-10 (núm. V2367-10).

cosa común⁸³⁹. Cuestión distinta sería que el adjudicatario o adjudicatarios de los bienes indivisibles fuesen terceros ajenos a la comunidad, en cuyo caso sí se realizaría el hecho imponible de la modalidad TPO.

3.2.2.2.2. El tratamiento de los excesos de adjudicación en la disolución de comunidades societarias.

En relación con el hecho imponible manifestado en la extinción de la comunidad de bienes, al plantearse en su día la posible doble tributación de las operaciones a que diese lugar, tanto por la modalidad de operaciones societarias en concepto de disolución de la entidad equiparada a sociedad, como por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuanto a la especificación de la cuota en el patrimonio del partícipe, el acogimiento de la doctrina especificativa de derechos cerró la puerta a la posibilidad de calificar la especificación de la cuota como una transmisión patrimonial, ya que en tal supuesto no se produce desplazamiento alguno. Si, en línea con lo anterior, hay que entender que no existe transmisión cuando en la adjudicación, fruto de la disolución de la comunidad de bienes, se respeten los porcentajes de titularidad correspondientes a cada comunero, en buena lógica, ello equivale a afirmar que sí existe, por el contrario, tal transmisión cuando en la mencionada adjudicación, se produce un exceso de adjudicación.

Una vez hemos comprobado en términos generales cuál es el tratamiento de los excesos de adjudicación, es momento de analizar algunas cuestiones que plantean los excesos de adjudicación declarados que pueden producirse con motivo de la disolución de comunidades societarias. En este punto debemos diferenciar dos aspectos: por un lado, los excesos de adjudicación

⁸³⁹ Así lo manifestó el TEAC en la Resolución de 29-9-11 (JT 2011, 1053), dictada en unificación de criterio, refiriéndose a la tributación de las operaciones de disolución de una comunidad por subasta judicial. En este mismo sentido se habían pronunciado algunos tribunales, señalando que adjudicación a un comunero de un bien indivisible como consecuencia de una subasta pública judicial, con la obligación de repartir el importe de la subasta entre los demás copropietarios en proporción a sus derechos, no está sujeta a la modalidad TPO del ITPAJD, ya que no es una transmisión patrimonial propiamente dicha, sino la mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. *Cfr.* SSTSJ Castilla y León de 19-1-11 (JUR 2011, 119026) y 16-9-11 (JUR 2011, 37361); y STSJ Madrid 8-6-10 (JUR 2010, 297880).

onerosos que se producen en la disolución de una comunidad societaria y respecto a los cuales habrá que distinguir si son inevitables o no, en función de la indivisibilidad del bien, y por otro, los excesos de adjudicación de bienes que van acompañados de asunción de deudas por el adjudicatario.

Con respecto al primero de los supuestos no cabe duda en cuanto a que la disolución de estas comunidades tributa como disolución de sociedades por la modalidad OS del Impuesto, girándose la *liquidación por el importe de los bienes, derechos y porciones adjudicadas a cada comunero*, según preceptúa el art. 61.1 RITPAJD. Tradicionalmente, los excesos de adjudicación producidos en el marco de estas operaciones, se habían considerado sujetos como transmisiones patrimoniales onerosas, de tal modo que en estos supuestos se giraban dos liquidaciones: una, como disolución de comunidad, tributando en el IOS el valor de la cuota de liquidación del comunero; otra por TPO en cuanto a la adquisición de bienes adjudicados en exceso en relación con dicha cuota⁸⁴⁰.

Parte de la doctrina (CAZORLA PRIETO⁸⁴¹, MARTÍNEZ LAFUENTE⁸⁴², MUÑOZ DEL CASTILLO⁸⁴³) admitió esta solución al considerar que la naturaleza de los excesos de adjudicación que se pongan de manifiesto con motivo de la disminución de capital o disolución de una sociedad o comunidad no es la de una devolución de aportaciones; postura a la que se adscribieron también la DGT⁸⁴⁴ y la mayoría de los tribunales, si

⁸⁴⁰ En este sentido, el art. 20.19 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959 establecía: “se tributará por el concepto de adquisición de bienes muebles o inmuebles según los casos, en cuanto al exceso, en todos aquellos supuestos de disolución o rescisión parcial en que al socio se le adjudiquen bienes cuyo valor declarado rebase el de la cuota a que como tal socio tenga derecho”.

⁸⁴¹ CAZORLA, *op. cit.*, p. 269 y ss.

⁸⁴² MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto...*, p. 240 y ss.

⁸⁴³ MUÑOZ DEL CASTILLO, *op. cit.*, p. 134: “Esta interpretación encuentra apoyo en el art. 58 del Reglamento del Impuesto, precepto que ordena que las adjudicaciones de bienes sociales a personas ajenas a la sociedad, tributarán por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» y por los tipos que correspondan, según la clase de bienes en que consistan. Claro está que en los excesos de adjudicación el socio actúa como tercero pues tienen un fundamento ajeno al contrato de sociedad”.

⁸⁴⁴ Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT 30-3-11 (núm. V0814-11) advierte: “Del escrito de consulta se desprende que las adjudicaciones de bienes a los socios van a ser en proporción a las participaciones que ostentan, por lo que no se va a producir un exceso de adjudicación. Si esto no fuera así, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones

bien diferenciando los excesos por indivisibilidad o desmerecimiento de la cosa común de aquellos otros que no cumpliesen dichas condiciones, como es posible apreciar, a modo de ejemplo, en la sentencia del TSJ Andalucía de 24 de septiembre de 2001⁸⁴⁵, que analiza el régimen tributario de la disolución de una comunidad societaria dedicada a la explotación de unas fincas como coto de caza, mediante la adjudicación de las fincas a uno de los comuneros, a cambio de una compensación al otro en metálico. Inicialmente, la Administración Tributaria liquidó por el IOS la cuota de liquidación correspondiente sobre el valor de las fincas poseídas en común, y a su vez, por TPO el exceso sobre dicha cuota; si bien con posterioridad, el TSJ anuló la liquidación practicada por TPO por considerar aplicable el supuesto de no sujeción establecido a favor de los excesos de adjudicación contemplados en el art. 1.062 C.c., dado que las fincas adjudicadas constituían un coto de caza que debiendo reunir las superficies mínimas establecidas por la legislación pertinente, su división produciría un grave quebranto o desmerecimiento.

El mismo criterio mantiene la resolución del TEAC de 23 de mayo de 2001⁸⁴⁶, sobre la extinción del condominio que los otorgantes ostentaban sobre determinados bienes (inmuebles, semovientes y muebles) y con los cuales ejercían una actividad empresarial, produciéndose, además, como consecuencia de tal extinción, unos excesos de adjudicación a favor de los dos comuneros. En este supuesto, a diferencia del anterior, el Tribunal no considera acreditada la indivisibilidad de las fincas rústicas adjudicadas, por lo que afirma que en cuanto al exceso no existe duplicidad impositiva con la modalidad de operaciones societarias por la disolución de la comunidad

patrimoniales onerosas del ITPAJD, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.2.B) y 5 del TRLITPAJD . Y ello, porque si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por incompatibilidad con la anterior, ni siquiera por la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, siempre que tales adjudicaciones guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el hecho imponible de exceso de adjudicación". Asimismo, cfr. Resoluciones de 6-5-05 (núm. V0772-05) y 16-10-07 (núm. V2190-07), en la que se trataba de la extinción del condominio sobre una farmacia.

⁸⁴⁵ (JT 2001, 1939)

⁸⁴⁶ (JT 2002, 514)

empresarial, señalando que *“teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 7.1.b), 19.1.1º y 22.4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resulta evidente que se han producido dos hechos impositivos en el citado impuesto, que deberán quedar sujetos a tributación en sus respectivas modalidades: la extinción del condominio en la de operaciones societarias, como disolución de sociedad, y los excesos de adjudicación en la de transmisiones patrimoniales onerosas, sin que en modo alguno exista una duplicidad impositiva, vedada por el principio de unidad de gravamen que establece el artículo 4 del mencionado texto legal, quedando integradas las respectivas bases impositivas por el valor de los bienes y derechos adjudicados a los comuneros (extinción del condominio) y el correspondiente al exceso producido, una vez comprobado en ambos casos el valor real de todos los bienes integrantes del referido condominio... (FJº 2º)”*.

No existe duplicidad impositiva pues hay dos hechos impositivos diferentes: la extinción de la comunidad, sujeta a OS, y los excesos de adjudicación, sujetos a TPO, pues no se acredita la concurrencia del supuesto de no sujeción previsto en el art. 1.062 del Código Civil. La base impositiva se obtiene atendiendo al valor real de los bienes adjudicados en que se concreta el exceso.

De acuerdo con este planteamiento, los referidos excesos de adjudicación que se produzcan con ocasión de las operaciones societarias de reducción del fondo patrimonial o disolución de la comunidad tributarán por la modalidad TPO, siempre que se cumplan dos condiciones: 1ª) Que la transmisión del bien no esté sujeta IVA; 2ª) Que en el caso de apreciar un exceso de adjudicación no resulte aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el art. 7.2.B) TRITPAJD, por ser una cosa indivisible o no admitir una cómoda división.

Frente a esta postura aceptada mayoritariamente que atiende a la diferente naturaleza jurídica de la liquidación de cuota y de los excesos de adjudicación, algunos autores han defendido la conveniencia de efectuar una única liquidación por el IOS, por el valor de la totalidad de los bienes entregados al comunero, no sólo de los que le correspondan en atención a su

cuota ideal. En ellos podemos citar a GARCÍA GIL⁸⁴⁷, ACOSTA ESPAÑA⁸⁴⁸, HERNÁNDEZ ABAD⁸⁴⁹, GARCÍA LÓPEZ⁸⁵⁰ y DE PABLO VARONA⁸⁵¹, justificando su posición, en primer lugar, en que la base imponible del IOS cuando se trata de la disolución de una comunidad que realiza una actividad empresarial, no está constituida por el valor de la cuota ideal que corresponda al comunero, sino por el valor real de los bienes y derechos que se le adjudiquen -sin deducción de gastos ni deudas- (art. 25.4 TRITPAJD)⁸⁵²; y, por otra parte, en el paralelismo que guarda este supuesto con otro de análoga naturaleza, como es el relativo a las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, afirmando que si se adjudica a un socio un bien de mayor valor de lo que en atención a su cuota ideal le corresponde,

⁸⁴⁷ GARCÍA GIL, J.L. y F.J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: comentarios, legislación, jurisprudencia, casos prácticos*, 3ª ed., Dijusa, Madrid, 2004, p. 205 y 630.

⁸⁴⁸ ACOSTA ESPAÑA, *op. cit.*, p. 295 y 298.

⁸⁴⁹ HERNÁNDEZ ABAD, Mª P., “Los excesos de adjudicación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *CT*, núm. 99, 2001, p. 47, considera que los excesos de adjudicación que puedan producirse como consecuencia de la disolución de una comunidad que realiza actividades económicas entran en el ámbito de la modalidad operaciones societarias del impuesto y en su caso del IVA, excluyendo así la aplicación del art. 7.2.B) del Texto refundido por la incompatibilidad establecida en el artículo 1.2 del Texto legal.

⁸⁵⁰ GARCÍA LÓPEZ, C. E., “Tributación de comunidades de bienes, sociedades civiles y otros entes asimilados”, 1ª ed., CISS, 1994, p. 238.

⁸⁵¹ DE PABLO VARONA, C., “Los excesos de adjudicación producidos como consecuencia de la disolución de comunidades empresariales. Comentario a la STSJ del País vasco de 21 de mayo de 2001 (JT 2002, 60)”, *JT*, núm. 2, 2002, pp. 16-21.

⁸⁵² DE PABLO VARONA, *Comentarios...*, *op. cit.*, p. 479, afirma: “Hay que tener presente que, teniendo a la vista los antecedentes del RIDR de 1959 y del TR 1967, que regulaban los excesos de adjudicación que se produjeran con ocasión de las operaciones de reducción de capital y disolución, la Ley 32/1980, el TRITPAJD de 1993 y el Reglamento del Impuesto de 1995 no mencionan en absoluto su posible liquidación con ocasión de la disolución de sociedades. Es más, parece excluirse su liquidación como tal en las mencionadas operaciones. Basta fijarse para ello en lo que dispone el Reglamento al regular la disolución de las comunidades de bienes. Al contemplar la disolución de aquellas comunidades equiparadas a sociedades -esto es, de aquellas que hayan realizado actividades empresariales- únicamente señala que se girará liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero (art. 61.1). En cambio, al regular la disolución de aquellas comunidades que no hayan realizado actividades empresariales, y por ello, cuya disolución no está sujeta al IOS, señala que la extinción de la comunidad sólo tributará, en su caso, por AJD, «siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad», lo que significa que de producirse un exceso de liquidación se liquidará como tal por TPO. Si el exceso puede producirse en ambas, ¿por qué sólo se hace mención al mismo en la disolución de aquellas comunidades no asimiladas a sociedades?”.

asumiendo en contraprestación la deuda que tiene la comunidad con el resto de comuneros por el valor de su cuota (adjudicación en pago de asunción de deudas), la obligación tributaria a cargo del IOS se calculará no por referencia al valor neto de los bienes que recibe -no se admite la deducción de las deudas- sino a su valor íntegro, de modo que implícitamente se somete al IOS la referida adjudicación en pago de la deuda que asume el socio -y no al ITPO-⁸⁵³.

Aunque, en casos de inevitabilidad del exceso de adjudicación, la solución consistente en reconducir aquél a la figura de la adjudicación expresa en pago de asunción de deudas (en este caso, de la comunidad con los restantes comuneros por el valor de su cuota), nos llevaría al mismo resultado final, esto es, la no sujeción del exceso a TPO y a una única liquidación por el IOS cuya base imponible sería el valor real de los bienes y derechos adjudicados, tratándose de excesos de adjudicación verdaderos por su carácter de evitables, la aplicación de la solución anterior parece más dudosa por cuanto supondría desconocer naturaleza voluntaria de dichos excesos que, como tales, suponen una transmisión onerosa plenamente sometida al impuesto.

A mi juicio, asimilar el exceso de adjudicación que recibe un comunero -por voluntad de las partes-, a la adjudicación en pago de asunción de deudas, tributando implícitamente dicho exceso en la modalidad de operaciones societarias, significa gravarlo a un tipo inferior al previsto para los restantes supuestos de adjudicación en pago de asunción de deudas. Paralelamente, con ello se produciría una importante distinción con respecto al tratamiento de los excesos de adjudicación que se produzcan con motivo de la disolución de las comunidades estáticas que no hayan realizado ninguna actividad económica que, como es sabido a *sensu contrario* de lo dispuesto en el art. 61.2 RITPAJD (*“la disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados”*), se liquidarán por TPO a un tipo de gravamen superior al 1% propio de las operaciones societarias. Todo ello sin mencionar que se estaría obviando que nos encontramos ante

⁸⁵³ DE PABLO VARONA, “Los excesos de adjudicación...”, *op. cit.*

dos hechos imponibles diferentes: la disolución de la C.B, por un lado, y los excesos de adjudicación, por el otro.

Considerando lo expuesto hasta el momento parece necesario distinguir, por una parte, los excesos de adjudicación que se produzcan en la disolución de comunidades societarias por indivisibilidad o desmerecimiento de la cosa común, con la obligación de un comunero de compensar a los demás, los cuales no están sujetos a ITPO, por expresa disposición legal; y por la otra, los excesos de adjudicación que se produzcan por voluntad de las partes que, al no quedar amparados en un supuesto válido de no sujeción, tributarán como verdadera transmisión en la modalidad TPO del ITPAJD.

En cuanto a la segunda de la cuestiones que anunciábamos, relativa a la posibilidad de disolver las comunidades de bienes adjudicando a los comuneros bienes que conforman el fondo patrimonial y que están gravados con una hipoteca cuya deuda asume el adjudicatario, se vuelve a plantear el interrogante de si nos encontramos ante una doble convención. En torno a esta cuestión la postura de la Administración ha variado, pues si antes consideraba que junto a la liquidación por la reducción del fondo o disolución -operación societaria sujeta a la luz del art. 19 del Texto Refundido- concurría otro hecho imponible, cual es la adjudicación en pago de asunción de la deuda que grava el inmueble -sujeta por el art. 7.2 del mismo cuerpo legal-⁸⁵⁴, en la actualidad admite que en este tipo de operaciones *solamente se produce la convención de la disolución de la*

⁸⁵⁴ Es ilustrativa en este sentido la resolución de la DGT de 26-11-02 (núm. 1846-02), que al analizar el régimen tributario correspondiente a la adjudicación de un inmueble a comunero en la disolución de una comunidad de bienes, asumiendo el comunero la obligación de pagar el préstamo hipotecario garantizado por el inmueble, señalaba que *“será una operación gravada la disolución de una comunidad de bienes, cuando la misma hubiera viniendo realizando actividades económicas, siendo los sujetos pasivos los comuneros que reciban los bienes o derechos de la comunidad y la base imponible el valor real de los bienes, en este caso el inmueble, sin deducción de gastos o deudas, siendo el tipo en las dos operaciones el 1% de la base. Por otra parte, ha de recordarse que el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD establece que a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa, por lo que si, además de [...] la adjudicación al comunero del inmueble comunitario, se añade, en los dos casos, la asunción de la deuda por parte del adjudicatario del inmueble, esta segunda operación es otra convención, distinta de la transmisión del inmueble, por lo que debe gravarse separadamente de aquélla”*.

sociedad, pues precisamente es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas lo que constituye la base imponible de la disolución, siempre que las adjudicaciones de bienes a los socios sean en proporción a las participaciones que ostentan. En caso contrario, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias, el *exceso de adjudicación* que se produzca estará sujeto a la modalidad TPO del ITPAJD, pues *la incompatibilidad OS-TPO no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación*⁸⁵⁵.

Esta postura de la Administración es criticada por los mismos autores que consideran que se *afirma que hay un exceso de adjudicación donde lo que hay es una adjudicación en pago de asunción de deudas.* En este sentido, explica DE PABLO VARONA⁸⁵⁶ que al socio que recibe su cuota de liquidación, y además se le adjudica una porción del inmueble asumiendo la deuda hipotecaria que lo grava, no se le adjudica nada en exceso: se le adjudica su cuota de liquidación, y además adquiere de forma onerosa (asumiendo una deuda) algún otro bien. Esa adjudicación en pago de asunción de deudas, que se produce cuando se transmiten bienes y deudas conjuntamente, ya está contemplada al regular la base imponible del IOS, que en modo alguno hace referencia a la exigencia de respetar criterios de proporcionalidad en las adjudicaciones en pago de asunción de deudas que se produzcan con motivo de operaciones societarias de reducción de capital o disolución.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que teniendo las comunidades

⁸⁵⁵ Cfr. Consultas de 30-3-11 (núm. V0814-11) y 29-4-11 (núm. V1091-11).

⁸⁵⁶ DE PABLO VARONA, “La aportación a sociedades de bienes hipotecados (las adjudicaciones en pago de asunción de deudas realizadas con ocasión de operaciones societarias y de donaciones)”, *QF*, núm. 5, 2012. Para este autor el paralelismo que debe guardar en este ámbito el tratamiento de los excesos de adjudicación con el de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, no debe abocar necesariamente a reconducir el tratamiento de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas que se produzcan con motivo de la disolución societaria al de los excesos de adjudicación, sino que puede defenderse la solución opuesta, esto es, la de aplicar a los excesos el mismo régimen que a las adjudicaciones en pago de asunción de deudas, lo que supondría su sujeción al Impuesto sobre Operaciones Societarias, no al ITPO como postula la DGT. En su opinión el deseo del legislador fue someter todas las transmisiones patrimoniales producidas con ocasión de la disolución de sociedades al Impuesto sobre Operaciones Societarias.

societarias la consideración de sujetos pasivos del IVA, los excesos de adjudicación que se produzcan con ocasión de las operaciones societarias sujetas quedarán sujetos a IVA en concepto entrega de bienes (art. 8.2.2º LIVA), lo que determinará la no sujeción de los mismos a ITPO.

3.2.3. La cuota tributaria.

De conformidad con el artículo 11.1 TRITPAJD la cuota tributaria de la modalidad TPO del Impuesto se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los tipos correspondientes en función de la naturaleza de los bienes y derechos que sean objeto de gravamen⁸⁵⁷.

Conviene recordar que con el alcance y condiciones establecidas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en los términos que recogen las respectivas leyes reguladoras de la cesión del tributo, se trata de un impuesto cuyo rendimiento está cedido a las Comunidades Autónomas (art. 33), las cuales pueden asumir la competencia normativa sobre determinación del tipo de gravamen en la modalidad TPO del Impuesto respecto de determinados hechos impositivos (art. 49)⁸⁵⁸. En este sentido es preciso distinguir:

a) Si el hecho imponible viene constituido por la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, se aplica el tipo de gravamen aprobado por cada Comunidad Autónoma. En caso de que no se hubiese aprobado un tipo específico, se aplicarán los tipos impositivos establecidos en la normativa estatal: el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como

⁸⁵⁷ En el mismo sentido, el artículo 51 del Reglamento del ITPAJD.

⁸⁵⁸ Si de conformidad con lo dispuesto en el art. 53 Ley 22/2009, una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren las leyes -en este caso, en materia de aprobación de tipos-, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado. Si se trata de hechos impositivos respecto de los que aquéllas carecen de competencia normativa para fijar tipos impositivos (por ejemplo, constitución de derechos reales de garantía), se aplicarán en todo caso los previstos por la normativa estatal.

la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido entre los enunciados anteriormente⁸⁵⁹. En cualquier caso, cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplica el tipo de gravamen de los inmuebles (LITP art.11.2 y RITP art.51.2).

b) Si se trata de la constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza, el 1 por 100.

3.3. En la modalidad “Actos Jurídicos Documentados”.

3.3.1. El carácter residual de la modalidad “Documentos notariales” del gravamen AJD en la tributación de las comunidades societarias.

La modalidad “Actos Jurídicos Documentados” del ITPAJD sujeta a gravamen la formalización de determinadas operaciones, actos o contratos mediante tres tipos de documentos: notariales, mercantiles y administrativos⁸⁶⁰. De las tres modalidades en las que se subdivide el Impuesto, se limita nuestro estudio a la que eventualmente recae sobre la formalización de escrituras notariales que documentan operaciones típicas en las que interviene bien la comunidad societaria, bien los propios comuneros (*vgr.* las transmisiones de inmuebles).

⁸⁵⁹ Así por ejemplo, la transmisión de una oficina de farmacia que comprende todo lo necesario para su explotación, incluida la autorización o licencia, existencias y mobiliario, no se considera una operación de transmisión onerosa de bienes muebles, semovientes o inmuebles ni de la constitución o cesión de derechos reales, sino que se trata de un acto distinto, esto es, una transmisión de un negocio siendo aplicable el tipo del 4%. (*Vid.* STSJ Castilla-La Mancha de 26-2-09 (JUR 2009, 333252).

⁸⁶⁰ El concepto *Documentos Notariales*, sujeta las escrituras, actas y testimonios notariales, y están gravados por la cuota fija y, además, a la cuota variable su primera copia si se dan los requisitos enumerados exigidos para ello; el concepto *Documentos Mercantiles*, sujeta documentos del tráfico mercantil que cumplen función de giro; y por último, el concepto *Documentos Administrativos*, sujeta determinadas anotaciones preventivas en los registros públicos y la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios (*Cfr.* TRITPAJD arts. 27 a 44; RITP art.66 a 87).

Con respecto a los documentos notariales sujetos gravamen (escrituras, actas y testimonios notariales, *ex art. 28 TRITPAJD*) y de conformidad con lo preceptuado en el art. 27.2 TRITPAJD, el impuesto se estructura a través de dos gravámenes: a) Un derecho de cuota fija, estrictamente formal, que se superpone al gravamen sobre el acto u operación reflejado en el documento y que, por tanto, es totalmente compatible con cualquiera de los conceptos impositivos del Impuesto (TPO, OS, AJD cuota variable)⁸⁶¹; b) Un derecho de cuota variable, aplicable en el caso de que el documento cumpla determinados requisitos exigidos por el art. 31.2 TRITPAJD para el devengo de la cuota gradual de AJD. En concreto, el precepto establece que las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al ISD o a los conceptos TPO y OS comprendidos en los números 1 y 2 del art. 1 del TRITPAJD, tributarán, además, al tipo de gravamen que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma, y en su defecto, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

En resumen, de conformidad con la referida disposición, quedan sujetas a la cuota variable de la versión Actos Jurídicos Documentados, todas aquellas escrituras o actas notariales que cumplan tres características: 1) Su objeto (cantidad o cosa) sea valuable; 2) Que contengan un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil o Propiedad Industrial y de Bienes Muebles y 3) No se encuentren sujetas a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias, ni al ISD⁸⁶².

En la medida en que los actos, contratos u operaciones estén sujetos a la modalidad TPO u OS, se formalicen en documentos notariales, podrían plantearse problemas de compatibilidad. De ahí que interese destacar, en primer lugar, la relación entre el IOS y gravamen proporcional de los documentos notariales del IAJD. Pues bien, dada la incompatibilidad

⁸⁶¹ Señala el art. 31.1 TRITPAJD *«Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto».*

⁸⁶² *Cfr.* Resoluciones de la DGT de 22-3-12 (núm. V0609-12); 16-1-12 (núm. V0030-12), y 30-12-11 (núm. V3095-11), relativas a la disolución de comunidades de bienes constituidas por bienes inmuebles que no han realizado actividades empresariales.

absoluta entre ambos gravámenes, prevaleciendo el IOS en todo caso, podemos afirmar que tratándose de comunidades empresariales, aquellas operaciones societarias sujetas a gravamen (p. ej. constitución, reducción del fondo patrimonial...) que se formalicen en escritura pública, únicamente tributarán por el IOS y por la cuota fija de la modalidad AJD, documentos notariales, que es perfectamente compatible con el gravamen por OS. En este sentido y teniendo en cuenta que la normativa del impuesto habla expresamente de sujeción -y no, por ejemplo, de gravamen, tributación o liquidación-, la incompatibilidad a la que venimos aludiendo se produce aún cuando el acto o contrato se encuentre sujeto a las modalidades OS o TPO, pero exento. Esta observación tiene virtualidad en relación con las operaciones de constitución de la comunidad o aquellas que supongan el aumento del fondo comunitario que, como vimos, se encuentran exoneradas de gravamen en virtud de lo dispuesto en el RD-Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

Por la misma razón, tratándose de la escrituración de la operación de disolución de una comunidad societaria, tampoco procederá el gravamen por la cuota variable del IAJD, documentos notariales (no así la cuota fija), quedando únicamente gravada por la modalidad de OS siempre que los bienes se distribuyan respetando la cuotas de titularidad de cada comunero. Ahora bien, la existencia de posibles excesos de adjudicación puede incidir en la fiscalidad de la operación, por lo que habrá que distinguirse:

1º Excesos de adjudicación declarados no sujetos a TPO del ITPAJD.

La primera cuestión que se plantea es si el exceso de adjudicación declarado no sujeto a la modalidad TPO de acuerdo con el régimen previsto en el art. 7.2.B) TRITPAJD, puede quedar sujeto a la cuota gradual de AJD como hecho imponible autónomo e independiente de la propia disolución de la comunidad societaria por cumplir con los requisitos que determinan la sujeción a la modalidad AJD, cuota variable.

Si el exceso de adjudicación que se produzca con motivo de la disolución de una comunidad, tiene por objeto una cosa valuable, requisito que se cumpliría por tratarse de un exceso de valor medible sobre la cuota correspondiente; asimismo, se instrumenta en escritura pública, es

inscribible en un registro público; y dicho exceso no se encuentra sujeto a TPO, OS o al ISD, en principio se cumplirían los requisitos necesarios para quedar sometido a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, constituyendo la base imponible el valor declarado del bien adjudicado (art. 30 TRITPAJD). A este respecto, la doctrina administrativa se ha mostrado proclive a considerar que los excesos de adjudicación, documentados en escritura pública y referidos a bienes inmuebles, quedan sujetos al gravamen gradual ya que concurren los requisitos del art. 31.2 TR⁸⁶³.

Sin embargo, esta interpretación podría no ser la más adecuada si atendemos a la naturaleza jurídico-tributaria de la disolución de las comunidades de bienes y de los excesos de adjudicación producidos con motivo de la misma. Es preciso recordar la doctrina del TS en este sentido, conforme a la cual, las adjudicaciones en exceso que se produzcan por indivisibilidad o grave desmerecimiento en la división de la cosa común no tributan por la modalidad TPO del ITPAJD precisamente porque no se consideran un exceso de adjudicación verdadero sino un mecanismo civil de para disolver y extinguir las comunidades de bienes integradas en todo o en parte por bienes indivisibles. Si la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente, y no hay traslación del dominio, debemos considerar que la disolución y los excesos de adjudicación inevitables no son operaciones distintas, es decir, el exceso no puede considerarse un acto jurídico independiente y separado de la disolución de la comunidad. Por lo tanto, si la escritura pública en que se documente la disolución de la comunidad de bienes ya ha quedado sujeta al IOS, el exceso de adjudicación inevitable y no sujeto a TPO a través del cual se haya materializado dicha disolución, no debe constituir un hecho imponible adicional en la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales, dado que forma parte integrante del acto de disolución de la

⁸⁶³ Del conjunto de resoluciones de la DGT se extrae que si el supuesto concreto se puede subsumir dentro del art. 1062 C.c., entonces el exceso de adjudicación no quedará sujeto al ITPO, sin perjuicio de su tributación por el gravamen de AJD, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 31.2 del Texto Refundido (por todas, *vid.* Resolución de 29-3-00 (núm. 0715-00)).

comunidad de bienes, siendo aplicable la incompatibilidad prevista en el artículo 31.2 TRITPAJD, pues en caso contrario se estaría incurriendo en un manifiesto caso de doble tributación⁸⁶⁴.

En conclusión, entendemos que la no sujeción del exceso a TPO por ser el inmueble indivisible al disolver una comunidad societaria no determinará su sujeción a la cuota variable de la modalidad AJD, toda vez que al realizarse la adjudicación en la escritura de disolución y adjudicación del patrimonio común entraría en juego la incompatibilidad con el IOS.

2º) Excesos de adjudicación declarados sujetos a TPO.

Cuestión distinta al supuesto anterior es si nos encontramos ante un exceso de adjudicación “verdadero” como consecuencia de su carácter evitable que, conforme a lo establecido en el art.7.2.B) TRITPAJD, quedará sometido a la modalidad TPO, con independencia de la tributación que pueda corresponder a la disolución de la comunidad. Es claro que nos encontramos ante dos convenciones diferentes y diferenciadas -disolución, de un lado, y exceso de adjudicación evitable, de otro-, de forma que no se produce incompatibilidad alguna para su gravamen por separado, si bien la sujeción del exceso de adjudicación al ITPO impide el gravamen del mismo por la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales.

Una vez hemos analizado la incidencia -prácticamente nula- de la modalidad AJD, documentos notariales, en la disolución de una comunidad societaria y los excesos de adjudicación que se produzcan como consecuencia de la misma en caso de que se materialicen en escritura pública, se plantea el interrogante: ¿en qué supuestos entonces la disolución de una comunidad estará sujeta cuota gradual de la modalidad de AJD?

⁸⁶⁴ Este mismo razonamiento se encuentra en la base de una serie de sentencias del TSJ Extremadura, en las que refiriéndose a la disolución de una comunidad de bienes -si bien no ejerce una actividad económica-, señala que el exceso de adjudicación inevitable forma parte del negocio jurídico de disolución de la comunidad, ya que en estos casos existe una única forma de disolverla, que es mediante la adjudicación íntegra del bien a uno de los comuneros, haciendo surgir ese exceso. Se trata, por tanto, de una única convención, no de dos que puedan ser consideradas separadamente, al ser una causa o presupuesto de la otra, y puesto que la disolución ya queda gravada por la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales, el exceso no podrá tributar una segunda vez en la misma modalidad (Cfr. sentencias de 2-6-11 (JUR 2011, 237412), 28-4-11 (JUR 2011, 196764) y 14-4-11 (JUR 2011, 176295).

Tal y como se desprende del art. 61.2 RITPAJD⁸⁶⁵, la disolución de una comunidad de bienes únicamente quedará sujeta a gravamen por AJD, no por transmisiones patrimoniales onerosas ni operaciones societarias, cuando cumpliéndose los requisitos exigidos por el artículo 31.2 TRITPAJD, la comunidad no haya realizado actividades económicas y siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pues en caso contrario, esto es, produciéndose excesos de adjudicación, al quedar equiparados a transmisiones patrimoniales por imperativo legal, tributarán por la modalidad TPO, al tipo que corresponda según la naturaleza del bien, salvo que se trate de excesos de adjudicación de los no sujetos⁸⁶⁶.

En resumen, la disolución de una comunidad de bienes sobre inmuebles, que no ha realizado actividades empresariales -por lo que no procede tributar por la modalidad OS-, cuya adjudicación de bienes se realiza de forma proporcional a las titularidades de los comuneros y no se producen excesos de adjudicación sujetos a la modalidad TPO, estará sujeta por tal disolución a la modalidad AJD, documentos notariales. No obstante, si en la disolución de la misma comunidad se produce algún exceso de adjudicación de los que tienen la consideración de transmisión patrimonial onerosa conforme a lo dispuesto en el art. 7.2.B) del TRITPAJD, adicionalmente a la tributación de la disolución de la comunidad de bienes, el referido exceso de adjudicación estará sujeto a la modalidad TPO del impuesto. Por último, cabe la posibilidad no contemplada hasta ahora de que no se produzca sujeción a ninguna de las tres modalidades del impuesto si la comunidad de bienes no

⁸⁶⁵ Art. 61.2 RITPAJD: *“La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados”*.

⁸⁶⁶ Recuérdese que en los casos de disolución de comunidades de bienes sobre inmuebles, con exceso de adjudicación a uno de los comuneros, compensado en metálico, la operación de disolución de la comunidad, está sujeta a la cuota gradual de documentos notariales, puesto que es un acto inscribible que versa sobre un objeto valuable; no obstante, en la medida en su naturaleza es indivisible, la disolución de la comunidad se practica por la adjudicación a uno de los partícipes de la totalidad de la propiedad, compensando en metálico la participación de los demás, no estando sujeto a la modalidad TPO el exceso de adjudicación producido al no producirse un desplazamiento patrimonial -ya que únicamente tiene lugar la especificación de la parte alícuota del comunero sobre la cosa común-. En este sentido, *vid.* Res. DGT de 21-11-11 (núm. V2749-11), 28-12-09 (núm. V2834-09) y 16-6-03 (núm. 0818-03).

realizó actividades económicas, no incluye bienes inmuebles ni se producen excesos de adjudicación sujetos al Impuesto⁸⁶⁷.

⁸⁶⁷ *Cfr.* Resolución de la DGT de 24-5-11 (núm. V1326-11).

CAPÍTULO V. LA COMUNIDAD SOCIETARIA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

1. Delimitación del objeto de estudio. Normativa reguladora y naturaleza del IVA.

Con la finalidad de ofrecer una visión completa del tratamiento tributario de las comunidades de bienes en la imposición indirecta sobre el tráfico patrimonial, hemos analizado ya como afecta a estas entidades la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual incide, con carácter general, en las operaciones económicas propias del tráfico jurídico civil, por lo que es momento de completar nuestro análisis con el estudio de las operaciones que las comunidades societarias puedan realizar en el marco del principal impuesto que grava el tráfico jurídico mercantil o empresarial y que constituye la base del sistema español de imposición indirecta⁸⁶⁸: el Impuesto sobre el Valor Añadido. Siguiendo a VARONA ALABERN, esta delimitación responde a la distinta naturaleza y diversidad de fines de ambos impuestos. En efecto, el IVA tiene por objeto gravar el consumo y sólo éste, sin incidir sobre el empresario, lo que obliga a introducir el mecanismo de la repercusión-deducción para garantizar la neutralidad del impuesto. Además no recae sobre cualquier consumo sino sobre aquél referido a bienes que han experimentado un proceso de transformación o, dicho con otras palabras, se han insertado en un ciclo económico. Y es en esta circunstancia donde el IVA encuentra relación con el tráfico mercantil; de ahí que las operaciones de que se trate sólo estarán sujetas al IVA si las realiza un empresario o profesional en el ámbito de su actividad económica. Por el contrario, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas pretende gravar el

⁸⁶⁸ A diferencia del ITPAJD, la calificación legal del IVA como *impuesto indirecto*, coincide tanto con el *sentido económico* que el término adquiere en el ámbito de la Economía como en el *sentido jurídico* que, como señalara SÁINZ DE BUJANDA, permitiría el calificar como tales aquellos impuestos en los que el sujeto pasivo podría obtener de otra persona, conforme a la Ley, el reembolso del impuesto satisfecho al ente público.

tráfico civil, es decir, el que se lleva a cabo al margen de una actividad empresarial o profesional⁸⁶⁹.

Sin ánimo de ahondar en los antecedentes históricos de la imposición indirecta, únicamente recordaremos que el IVA se implantó en España en 1986 como consecuencia de la adhesión de nuestro país a la denominada en aquel momento CEE, desapareciendo con ello una parte importante de los impuestos indirectos como el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo o el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores. Los Estados miembros configuraron un sistema de IVA adaptado a la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (en adelante, Sexta Directiva⁸⁷⁰), con el que fijaron las reglas para la determinación de una base imponible común con la que establecer la participación de la Unión Europea en la recaudación por IVA de los Estados miembros. En el marco de este proceso de armonización de las respectivas legislaciones de los Estados miembros a la normativa comunitaria, se promulgó la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁸⁷¹, que se complementó con el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto.

Ahora bien, la modificación sustancial operada en la Sexta Directiva por la Directiva 91/680/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre, que reguló la tributación de las operaciones intracomunitarias en el régimen transitorio del Mercado interior, completó el sistema común del IVA y comportó la supresión de las barreras fiscales en la UE y el mantenimiento del principio de tributación en destino; llevó a sustituir el texto normativo entonces vigente por uno nuevo que estructurase la totalidad del régimen jurídico aplicable, lo que dio lugar a la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de

⁸⁶⁹ VARONA ALABERN, J.E., “IVA e ITPAJD. Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible”, *REDF*, núm. 65, 1990, p. 37.

⁸⁷⁰ DOCE L-145 de 13-6-1977.

⁸⁷¹ BOE de 9 de agosto y corrección de errores de 15 de octubre.

diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁸⁷², que constituye junto con su correspondiente Reglamento de desarrollo, aprobado por el RD 1624/1992, de 29 diciembre, la regulación básica de este impuesto a nivel interno, pese a las diversas modificaciones sufridas por el mismo desde 1992.

Las referencias normativas a las comunidades de bienes en los textos legales indicados no son abundantes; sin embargo, como es lógico dada la naturaleza del IVA, el legislador tributario ha vuelto a tomar en consideración a una comunidad dinámica, dejando al margen las situaciones de mera copropiedad. Como muestra de ello, el artículo 84.3 de la Ley del Impuesto atribuye la consideración de sujeto pasivo a la comunidad de bienes que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición cuando realice operaciones sujetas al impuesto, tal y como se define el hecho imponible en las condiciones que se analizarán a continuación. Con carácter previo, debemos recordar que el IVA es un impuesto general sobre el consumo que recae, en principio, sobre todos los bienes y servicios que son objeto de consumo en España, cualquiera que sea su origen, nacional o extranjero, producidos o comercializados en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales⁸⁷³. Así, el artículo 1 de la ley reguladora del Impuesto, lo define como un tributo de naturaleza indirecta que somete a gravamen, en la forma y condiciones previstas en la propia Ley, tres tipos de operaciones: las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.

Desde la perspectiva de la posible intervención o realización del hecho imponible por una C.B., el estudio de la primera de estas tres modalidades de hecho imponible (Operaciones interiores), servirá de hilo conductor para determinar qué consideración merece al legislador del Impuesto este tipo de entidades. En primer lugar, por una razón de carácter metodológico, pues los conceptos que interesa destacar para caracterizar a la comunidad societaria

⁸⁷² BOE de 29 de diciembre de 1992 y corrección de errores de 8 de febrero de 1993.

⁸⁷³ Otros impuestos indirectos gravan consumos específicos: son los Impuestos Especiales de Fabricación, que recaen sobre el consumo de determinados bienes (tabaco, alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos), el Impuesto Especial sobre la Electricidad, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón.

en el IVA (empresario, actividad empresarial o profesional...), se encuentran en la regulación de este hecho imponible; en segundo término, porque la similitud entre las entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias quedando éstas últimas sujetas al IVA español cuando se realicen por empresarios o profesionales que actúen como tales⁸⁷⁴, posibilita la remisión en sede éstas a las consideraciones que hagamos respecto a aquéllas⁸⁷⁵ y, por último, en relación con las importaciones, se ha de tener en cuenta que no se exige la condición de empresario o profesional en el importador, si bien en la medida que las comunidades realicen importaciones estarán obligadas al pago del IVA a la importación.

Delimitado así el ámbito de nuestro estudio, conviene aclarar que no trataremos tanto de analizar la actuación de las comunidades de bienes en cuanto titulares de la capacidad económica que se pone de relieve a través de actos de consumo y que soporta el Impuesto (C.B. consumidor final), como su posible actuación en calidad de sujeto pasivo, es decir, como interviniente en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios que, aplicando la repercusión (C.B. empresario o profesional), garantiza que el impuesto alcance su finalidad⁸⁷⁶. Con este propósito, únicamente abordaremos aquellos aspectos generales del Impuesto relevantes para la configuración jurídica de la comunidad de bienes como sujeto pasivo del mismo, así como aquellas cuestiones controvertidas u operaciones que presentan alguna peculiaridad precisamente por el hecho de intervenir en su realización una comunidad de bienes. Adelantamos ya que en múltiples ocasiones tomaremos como referencia un tipo específico, como son aquellas comunidades que intervienen en el sector inmobiliario, lo cual no es de extrañar teniendo en cuenta la relevancia de estas operaciones en el ámbito

⁸⁷⁴ Al margen del régimen especial para los medios de transporte nuevos.

⁸⁷⁵ Avala esta afirmación el propio art. 16.4º LIVA al establecer: “*Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso: Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8º de esta ley*”.

⁸⁷⁶ Como señala ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., *Tratado sobre el IVA*, CEF, Madrid, 1993, p. 304, el sujeto pasivo del IVA no es titular de una capacidad económica gravable pues no manifiesta en la realización de los hechos imposables capacidad económica como se entiende tradicionalmente y que permite fundamentar la exacción del gravamen. Los sujetos pasivos no son sino instrumentos de la técnica del gravamen que requiere el tributo para alcanzar su fin.

económico, sin que ello impida, en cualquier caso, extraer conclusiones aplicables a todo tipo de comunidades societarias.

2. El hecho imponible en Operaciones interiores.

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 4 LIVA, se define el hecho imponible en Operaciones interiores como *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)”*. A la vista del precepto transcrito y al margen de la exigencia relativa al ámbito territorial del impuesto, conviene matizar que el presupuesto de hecho exige que se den varios requisitos de modo simultáneo: a) Que nos encontremos ante una operación que pueda incluirse dentro de las categorías de entrega de bienes o prestación de servicios; b) Que la operación se realice en el ámbito de una actividad empresarial o profesional; y c) Que la operación se realice a título oneroso, salvo en los supuestos de autoconsumo⁸⁷⁷.

Comenzando por el segundo de estos requisitos, resulta conveniente determinar cuándo y de qué modo las comunidades de bienes pueden configurar el aspecto subjetivo del hecho imponible, esto es, ostentar la condición de empresario o profesional conforme a la ley del impuesto, pues precisamente las operaciones que realizan estos sujetos en el desarrollo de su actividad económica son las que van a quedar sometidas a gravamen.

⁸⁷⁷ Como recuerda TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Impuesto Sobre el Valor Añadido” en la obra colectiva de MARTÍN QUERALT, J.M., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A. y otros, *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Thomson-Aranzadi, 2004, p. 483, los arts. 9 a 12 LIVA asimilan determinadas operaciones realizadas sin contraprestación a las realizadas a título oneroso a que se refiere el art. 4.1 de la Ley del Impuesto; serían los casos de autoconsumo de bienes y servicios; desafectación de bienes afectos a actividades empresariales o profesionales; y el cambio de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional.

2.1. Presupuesto subjetivo: requisitos a cumplir por la comunidad de bienes.

2.1.1. Condición de empresario o profesional.

2.1.1.1. En el ámbito comunitario: “actuación independiente” en términos de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre.

Como es sabido, el IVA es un impuesto armonizado cuya aplicación debe realizarse de conformidad con las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia emanada del TJUE interpretando las mismas, de tal forma que el alcance de cualquiera de los conceptos que contempla la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA se determina en función de los parámetros que confieren las diversas Directivas aprobadas en esta materia así como su interpretación. Por este motivo y con carácter previo al análisis de cualquier disposición legal interna, debemos tomar como punto de partida la norma básica de regulación del IVA en el ámbito comunitario que, desde el 1 de enero de 2007, es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido⁸⁷⁸, la cual refunde la derogada Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, y las sucesivas modificaciones en la misma.

Adelantamos ya que la Directiva no contiene ninguna referencia expresa a las entidades sin personalidad jurídica, si bien el art. 9.1 de la misma determina el sujeto pasivo del Impuesto en el ámbito comunitario, considerando como tal a quien realice *con carácter independiente*, y cualesquiera que sean el lugar de realización y los fines o resultados de esa actividad, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 del mismo artículo, concretamente: las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, añadiéndose que, en particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo⁸⁷⁹.

⁸⁷⁸ DOCE nº L-347 de 11-12-2006.

⁸⁷⁹ No se trata de una lista exhaustiva de actividades económicas, como declaran, entre otras, las Sentencias del TJCE de 4-12-90 (TJCE 1991, 90), *Van Tiem contra Staatssecretaris van Financiën*, C-186/89, Rec. p. I- 4363, ap. 17: “el artículo 4 de la

Del citado precepto se puede deducir que la *independencia* en el ejercicio de una actividad económica es esencial para atribuir a quien la realiza la condición de sujeto pasivo del IVA. El propio significado del término sugiere que el ejercicio de la actividad ha de realizarse de una forma autónoma, por contraposición al ejercicio de una actividad organizada por un tercero, subordinada y dependiente⁸⁸⁰. La misma Directiva aclara en su artículo 10: “*La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario*”. En base al correspondiente precepto de la derogada Sexta Directiva (art. 4.4), el Tribunal de Justicia interpretó que las notas esenciales para determinar cuando un sujeto realiza una actividad económica con carácter independiente son las condiciones laborales, retributivas y de responsabilidad del empresario a las que alude el precepto⁸⁸¹.

Sexta Directiva (actual 9) asigna un ámbito de aplicación muy amplio al Impuesto sobre el Valor Añadido, que engloba todas las fases de producción, de distribución y de prestación de servicios (en el mismo sentido, véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, as. 235/85, Rec. 1987, p. 1487, apartado 7, y de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiele Acties, As. 348/87, Rec. 1989, p. 1737, apartado 10)”; 21-10-04 (TJCE 2004, 309), Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) contra Etat belge, as. C 8/03, ap. 36: “El concepto de «actividades económicas» se define en dicho apartado 2 como comprensivo de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en especial, de las operaciones que implican la explotación de un bien corporal o incorpóral con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Este concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a todas estas operaciones, independientemente de su forma jurídica”; 26-5-05 (TJCE 2005, 143), Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz, as. C 465/03; y 21-2-06 (TJCE 2006, 49), University of Huddersfield Higher Education Corporation contra Commissioners of Customs & Excise, as. C 223/03, ap. 46.

⁸⁸⁰ En este sentido, MENÉNDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, IEF, Madrid, 1983, p. 156, define la independencia como no subordinación, como gestión autónoma de capitales reales y personales.

⁸⁸¹ SSTJCE de 26-3-87 (TJCE 1987, 65), *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de los Países Bajos*, as. C-235/1985; y 25-7-91, *Ayuntamiento de Sevilla y Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y Segunda*, as. C-2002/1990 (TJCE 1991, 257).

Desde esta perspectiva, únicamente se podría fundamentar la sujeción pasiva de la comunidad de bienes en el ejercicio “independiente” de la actividad económica atribuible a la misma. El Tribunal de Justicia parece haber admitido esta posibilidad, concretamente, en la sentencia de 27 de enero de 2000, *Staatssecretaris van Financiën contra J. Heerma*, as. C-23/98⁸⁸², en la que consideró como independiente la actividad desarrollada por una entidad carente de personalidad jurídica. El Sr. Heerma, que era propietario de una explotación agrícola, constituyó con su esposa una sociedad civil (sin personalidad jurídica), a la que arrendó el inmueble en el que ejercía la actividad agraria y aportó medios de producción afectos a dicha explotación. Lo relevante es que el Tribunal consideró que la actividad de arrendamiento del inmueble a la sociedad de la que el arrendador formaba parte (y poseía el total del capital junto con su esposa) se realizó con carácter independiente, afirmando que no existían los requisitos de subordinación entre la sociedad y el socio establecidos en el art. 4.4 de la Sexta Directiva (actual art. 10 Directiva 2006/112/CE), por cuanto éste actuó en nombre propio, por cuenta propia y bajo su responsabilidad.

De esta sentencia que considera sujeto pasivo a la sociedad civil sin personalidad jurídica y no al socio o los socios que administran la empresa, interesa destacar dos aspectos: *Primero*.- Se admite la existencia de dos esferas de actuación independiente: por un lado, la propia de la sociedad sin personalidad jurídica, aunque sí con independencia societaria de hecho en virtud de la cual ejercía actividades económicas con carácter independiente; y por otro, la del socio, pese a que él mismo formaba parte de aquella -era simultáneamente gerente de la sociedad- y había venido desarrollando la misma actividad agraria que a partir de su constitución pasó a desarrollarse por la sociedad. *Segundo*.- La sentencia revela cómo el principio de neutralidad que caracteriza al IVA implica someter a gravamen las operaciones sujetas con independencia de la forma jurídica a través de la cual se realicen, incluso cuando se trate de una entidad sin personalidad jurídica. Veamos ahora en qué condiciones se produce la adaptación del precepto a la normativa española acudiendo a Ley reguladora del Impuesto.

⁸⁸² (TJCE 2000, 12).

2.2.1.2. En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

2.2.1.2.1. Por la realización de actividades empresariales y profesionales.

En el ámbito interno, a tenor del art. 5.uno.a) LIVA, la condición de *empresario o profesional*, se atribuye con carácter general a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales que vienen enumeradas en el apartado 2 del mismo artículo. Ahora bien, el aspecto subjetivo de la definición se completa con dos precisiones que la propia ley realiza e interesa destacar:

Primera.- Las sociedades mercantiles se reputan empresarios o profesionales, salvo prueba en contrario [art. 5.Uno.b)], y cuando ostenten dicha condición, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las mismas efectúen, se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional [art.4.Dos.a)]⁸⁸³. Como puede observarse, la LIVA relaciona directamente la empresa con la sociedad mercantil⁸⁸⁴, por lo que cualquier entidad que no pueda ser calificada como tal, no podrá reputarse o presumirse empresario o profesional de principio, sino en cuanto ésta realice una actividad empresarial o profesional conforme a los criterios que contiene el precepto. En definitiva, a diferencia de las sociedades mercantiles, respecto de las que el legislador presupone la condición de empresario, en el caso de las comunidades societarias, será el ejercicio de actividades económicas por las mismas, con carácter independiente respecto a los comuneros o miembros que las constituyen lo que, en su caso, atribuirá

⁸⁸³ Con anterioridad a la modificación realizada por la Ley 4/2008, la Ley del IVA establecía la presunción, sin posibilidad de prueba en contrario, de que las sociedades mercantiles eran empresarios o profesionales “en todo caso” y, asimismo, que todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por tales entidades se efectuaban en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA [arts. 4.Dos.a) y 5.Uno.b) LIVA]. Adviértase que con la nueva redacción, vigente desde el 26-12-08, la presunción “iure et de iure” sobre la condición de empresario o profesional se transforma en “iuris tantum” y se admite prueba en contrario, correspondiendo la carga de ésta a quién haga valer su derecho de acuerdo con el art. 105 LGT.

⁸⁸⁴ Sobre la problemática de la calificación de las sociedades como civiles o mercantiles y la consideración que de las mismas realiza la Ley del IVA (si bien el estudio parte del art. 4.2 LIVA/1985), *vid.* BAYOD PALLARÉS, “Consideraciones sobre sociedades civiles y mercantiles. Su distinción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Boletín de los Colegios de Abogados de Aragón*, 1985, pp. 53-62.

dicha calificación de empresario o profesional a efectos del impuesto y, en consecuencia, la sujeción pasiva en el mismo por las operaciones que realice (entregas de bienes o prestaciones de servicios) o de las que sea destinataria (en supuestos de inversión del sujeto pasivo), con independencia de que los comuneros individualmente considerados ostenten dicha condición.

Segunda.- De acuerdo con último inciso del art. 5.Uno.a) LIVA, se excluye de la consideración de empresario o profesional a quienes realicen exclusivamente operaciones a título gratuito: entregas de bienes o prestaciones de servicios sin contraprestación, salvo que sean realizadas por sociedades mercantiles⁸⁸⁵. Se ha de tener en cuenta que el requisito de la onerosidad es consustancial al tráfico mercantil, su ausencia equivale a la inaplicabilidad categórica del impuesto. Ocurre que tal ausencia es conceptualmente inconcebible en el tráfico empresarial o profesional; de ahí las operaciones que realicen las entidades mercantiles se consideren naturalmente onerosas⁸⁸⁶, lo que en el caso de una comunidad societaria tampoco podría presuponerse de acuerdo con el tenor literal del precepto⁸⁸⁷. Lo correcto -afirma TEJERIZO⁸⁸⁸- es decir que la onerosidad es una

⁸⁸⁵ En las sentencias del TJCE de 1-4-82, *Hong-Kong Trade Development Council*, As. 89/81 y 5-5-82, *Gaston Schul*, As. 15/81, se declaró que el concepto de actividad empresarial o profesional es una noción amplia y objetiva, de la que se excluyen las actividades gratuitas, pero no aquéllas en las que exista o se espere obtener una contraprestación, aunque ésta aparezca fijada a tanto alzado, o por tarifas oficiales, o establecida en los Presupuestos Generales del Estado. La exclusión responde al hecho de que los empresarios o profesionales al no repercutir cuotas en las operaciones que efectúen tampoco podrían deducirse las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios realizadas.

⁸⁸⁶ ZURDO RUIZ-AYÚCAR, *op. cit.*, p. 50.

⁸⁸⁷ En la línea apuntada por GÓNZALEZ SÁNCHEZ, M., *Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones sujetas*, Aranzadi, Pamplona, 1993, p. 75, no estaría sujeta al IVA una comunidad de bienes que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito. A modo de ejemplo, la DGT afirmó en la Resolución de 29-5-12 (núm. 1167-12), que no se produce ninguna operación sujeta al IVA cuando la comunidad de bienes que lleva a cabo unas obras de dotación pública en las calles donde se encuentran las parcelas propiedad de los comuneros, cede dichas parcelas de forma gratuita al Ayuntamiento, una vez finalizadas las citadas actuaciones.

⁸⁸⁸ TEJERIZO, *op. cit.* En el mismo sentido, ZURDO RUIZ-AYÚCAR, *op. cit.*, p. 225 advierte: “Adscritas a dicho ámbito, las operaciones son naturalmente onerosas: si fuesen «gratuitas» habría que considerarlas gravables por autoconsumos, sin perjuicio de la no sujeción que pueda resultar. La onerosidad es sustancial en cuanto que responde al carácter sinalagmático del tráfico económico sujeto, implica la base como contraprestación subjetiva y permite construir la noción de actividad económica de cuya realización nace, en la doctrina comunitaria, el concepto de sujeto pasivo”.

característica que aparece en la normalidad de los supuestos de sujeción⁸⁸⁹, pero que su ausencia no determina *per se* la inexistencia de gravamen. Así se explica el gravamen del autoconsumo de bienes y servicios, configurándose como una excepción a la regla general; en estos casos, el acto debiendo o pudiendo haber sido materialmente oneroso, no lo ha sido y ha permitido un consumo que, de no gravarse, haría ineficaz el tributo⁸⁹⁰.

Dicho esto y por lo que se refiere al concepto de actividades empresariales y profesionales, el art. 5.Dos de la ley del Impuesto define como tales *aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales o humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*, añadiendo el párrafo segundo del precepto una enumeración habitual en las normas tributarias de los supuestos típicos de dichas actividades: las extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. Se remite así al clásico concepto de actividad empresarial o profesional que al que nos hemos referido a lo largo del trabajo y que se define en función de una “ordenación por cuenta propia” de los medios productivos con la “finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

Sobre la definición general de actividad empresarial o profesional y el cumplimiento de los requisitos que comporta para poder considerar empresario o profesional a una comunidad de bienes, nos remitimos a las consideraciones realizadas en los capítulos anteriores. En este momento simplemente debemos realizar un par de apuntes. En primer lugar, señalar que la “ordenación por cuenta propia” como elemento que determina la existencia de una actividad económica, es equivalente a la expresión “actuación independiente”, utilizada en la Directiva 2006/112/CE para

⁸⁸⁹ Según el art. 2 Directiva 2006/112/CE, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas *a título oneroso* en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

⁸⁹⁰ CHECA GONZÁLEZ, C., *Operaciones Interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Thomson Aranzadi, 2005, p. 35.

determinar el sujeto pasivo del Impuesto⁸⁹¹. Como sabemos, en nuestra doctrina ha sido identificada con los conceptos de *autoorganización* y de *asunción del riesgo* que deriva generalmente del ejercicio de la misma⁸⁹². De acuerdo con ello, para entender que es la comunidad de bienes quien realiza la ordenación de la actividad por cuenta propia, tanto el poder de dirección como el riesgo derivado de las operaciones realizadas en el ejercicio de una actividad económica, deberá ser asumido por la propia entidad como sujeto independiente y diferenciado de los comuneros, lo que requiere tanto una *ordenación conjunta* de medios y *asunción conjunta* del riesgo y ventura de las operaciones realizadas, como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración⁸⁹³.

⁸⁹¹ RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994, p. 47. En este sentido también la Resolución del TEAC de 24-7-07 (JT 2007, 1655), puso de relieve que la ordenación por cuenta propia excluye la sujeción al impuesto de aquellos supuestos en que se realizan operaciones sin contar con una estructura de recursos humanos o materiales que requieran una ordenación específica para lograr un resultado. En particular, este requisito pretende excluir del ámbito del IVA las actuaciones realizadas en régimen de dependencia o de trabajo por cuenta ajena en el marco de una organización empresarial, mientras que el segundo requisito se refiere a la finalidad a la que se encamina dicha actividad de ordenación de recursos que debe ser la de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, con independencia de los resultados que se obtengan en la misma, siendo doctrina reiterada del TJUE que la actividad económica debe definirse en términos objetivos. Así lo ha confirmado también el TS en la sentencia de 8-7-04 (RJ 2004, 5943).

⁸⁹² En este sentido, PÉREZ ROYO, I., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., Marcial Pons, 2000, p. 219, señala que la ordenación por cuenta propia, inevitablemente unida a la asunción de los riesgos derivados de la misma, es la clave que convierte a cualquier actividad en económica. Por su parte, SIMÓN ACOSTA, *op. cit.*, pp. 185-186, define el término como la tenencia o participación del poder de dirección y la asunción del riesgo económico de las operaciones.

⁸⁹³ Así lo ha confirmado la DGT en el ámbito del IVA; en este sentido las Resoluciones de 31-7-06 (núms. V1653-06 y V1639-06), declaran en el supuesto de dos agentes de seguros que constituyen una C.B. para ejercer su actividad: "*La consideración de la entidad 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. 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*

Por lo que respecta a la ordenación conjunta de medios, téngase en cuenta que a diferencia de las sociedades mercantiles -y sin perjuicio de la posibilidad de que exista un órgano de formación de voluntad (p. ej. Junta general) cuando la complejidad de la actividad lo requiera (p. ej. comunidad promotora)-, la comunidad de bienes no cuenta, por lo general, con órganos de dirección a quien se pueda atribuir la toma de decisiones, sino que son los propios comuneros quienes que las adoptan en el ejercicio de la actividad. Cuando analizamos la configuración jurídica de la comunidad societaria, expusimos en la línea de SÁINZ DE BUJANDA⁸⁹⁴, que la existencia de mecanismos de formación de una voluntad propia de la comunidad y la existencia de cauces suficientes para la manifestación exterior de la misma determinaba la aptitud de la comunidad para intervenir en el tráfico jurídico y, consecuentemente, la realización del hecho imponible por la entidad de un modo autónomo y unitario.

En la medida en que se admita la existencia de algún modo de formación de una voluntad común encaminada a la toma de decisiones de carácter empresarial sobre la utilización de los medios productivos (materiales o humanos) afectos a la actividad realizada por la comunidad, se podría entender que la ordenación de medios de producción y/o de recursos humanos se realiza por la propia comunidad como sujeto autónomo y distinto de los comuneros⁸⁹⁵. Una clara manifestación al exterior de dicha actuación independiente por parte de la comunidad se producirá cuando ésta aparezca como contraparte en las operaciones que realice con terceros (emisión de facturas, firma de pedidos, contratos, certificaciones, gestiones bancarias, pago de tributos, etc.). En estos casos la actuación de la comunidad en nombre propio denota la voluntad de los comuneros de actuar a través de una entidad distinta y, precisamente, esa manifestación al exterior

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”.

⁸⁹⁴ SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, p. 452.

⁸⁹⁵ De lo que se trata es de que los medios que utilice la entidad sean los que están afectos a su actividad y de que las decisiones que adopte se refieran a dichos medios. Una interpretación distinta del requisito de independencia, más exagerada, conduciría a la exclusión de su consideración como empresario o profesional de entidades que desarrollan actividades sujetas al IVA, como son aquéllas que se constituyen o crean con un cometido o mandato específico. Tal es el caso de las Juntas de compensación o de las situaciones existentes para la promoción de viviendas en régimen de copropiedad.

permite vincular la actividad económica a la propia comunidad, siempre que se cumplan las restantes condiciones.

En cuanto a la asunción del riesgo y ventura de las operaciones por la propia comunidad, si bien debe considerarse una exigencia lógica derivada de la ordenación por la misma de los medios de producción y factores humanos⁸⁹⁶, el hecho de que se trate de una entidad sin personalidad jurídica propia y diferenciada, impide que se pueda exigir una independencia patrimonial total y absoluta, del tenor de que presentan las entidades mercantiles. De ahí que se haya interpretado este requisito como independencia en la determinación de los resultados de la actividad, que se han de cuantificar por referencia a la entidad sin personalidad, sin perjuicio de que se proceda a su reparto sin necesidad de un acuerdo de los miembros equiparable al de distribución de beneficios en una sociedad⁸⁹⁷. De acuerdo con lo anterior, se deduce que todos y cada uno de sus miembros o partícipes han de participar en ellos, produciéndose de esta forma la plena equiparación con las formas típicamente societarias, en las cuales se produce esta participación por la vía del reparto de dividendos.

En definitiva, se podría considerar cumplido el requisito de asunción conjunta del riesgo económico del ejercicio de la actividad cuando la imputación subjetiva de los resultados se realice a través de la comunidad y a consecuencia de ello, todos y cada uno de los comuneros asuman las consecuencias empresariales de las operaciones realizadas, es decir, participen tanto en los beneficios como en las pérdidas derivadas del resultado de la actividad. En caso contrario, si cada comunero limitase sus rendimientos a los obtenidos individualmente con independencia de su participación en la comunidad, se consideraría que cada uno de ellos realiza la ordenación de los recursos propios de forma independiente. Así por ejemplo, en el supuesto de una comunidad de bienes propietaria de un solar o edificio que se explota de manera independiente y separada por cada uno

⁸⁹⁶ No obstante, algún autor como BONET SÁNCHEZ, *op. cit.*, p. 166, ha relativizado la importancia de este criterio para calificar la actividad de económica en base a que en determinados supuestos (p. ej. realización de una actividad empresarial por una empresa pública) no puede hablarse en rigor de asunción del riesgo de pérdidas por la entidad. En este sentido, propone una interpretación de la asunción del riesgo de la actividad como criterio de imputación subjetiva de los rendimientos obtenidos, y no en el aspecto económico de soportar las pérdidas en el ejercicio de aquélla.

⁸⁹⁷ BUSTOS BUIZA, SÁNCHEZ GALIARDO y SEIJO PÉREZ, *op. cit.*, p. 143.

de los integrantes de la comunidad sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la citada explotación, es sujeto pasivo del IVA cada socio o comunero individualmente considerado⁸⁹⁸.

En segundo término, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios constituye el “destino al mercado” de los productos o servicios resultado de las operaciones efectuadas, en cuanto consumo por terceros ajenos al productor o prestador⁸⁹⁹. En principio, parece que el ejercicio de la actividad económica ha de dirigirse a terceros distintos de los propios empresarios o profesionales, pues sólo de esta forma se estaría interviniendo en la producción o distribución de bienes y servicios. Sin embargo, esta interpretación puede quedar desvirtuada desde el momento en que la Ley del IVA, considera sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realizan (art. 4.Uno LIVA) y, por otro lado, reconoce la condición de empresarios o profesionales a ciertas entidades caracterizadas por la prestación de servicios exclusivamente a los miembros que forman parte de las mismas⁹⁰⁰.

Como pusimos de relieve anteriormente la actividad económica debe ir preponderantemente dirigida al mercado, a proporcionar bienes o servicios a terceros, trascendiendo del puramente personal o familiar, pero no exclusivamente; de otro modo no se justificaría el gravamen del autoconsumo⁹⁰¹. Recuérdese que en el autoconsumo de bienes, o no hay transmisión del poder de disposición o no hay contraprestación, que son los requisitos que definen las entregas de bienes como operaciones sujetas. Sin

⁸⁹⁸ *Vid.* en este sentido, Resoluciones DGT de 21-12-07 (núm. V2755-07) y 20-12-12 (núm. V2527-12).

⁸⁹⁹ Expresión utilizada por BONET SÁNCHEZ, *op. cit.*, p. 271.

⁹⁰⁰ En este sentido, el art. 20.Uno. LIVA declara exentas del Impuesto determinadas operaciones, entre las que podemos citar, los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto, siempre que concurren una serie de condiciones; exención que, sin embargo, no alcanzará a los servicios prestados por las sociedades mercantiles (ap. 6º). Igualmente ocurre con las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos sin finalidad lucrativa y que persigan una serie de finalidades específicas, quedando sujetas al cumplimiento de diversos requisitos (ap. 12º).

⁹⁰¹ BONET SÁNCHEZ, *ibidem*.

embargo, el mismo debe gravarse para evitar distorsiones en el funcionamiento del IVA, ya que, en caso contrario, o se consolidarían porcentajes de deducción que no corresponden a la utilización final del bien, o se quedarían sin tributar consumos finales de bienes, con lo que se rompería, en cualquier caso, la neutralidad de este impuesto⁹⁰². Téngase en cuenta, además, que según el art. 4.Tres LIVA, “*la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular*”.

Si se admite que la intervención en el mercado supone, con carácter general, el *desplazamiento de otros sujetos* en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, tendría que admitirse igualmente que la comunidad está interviniendo en el mercado desde el momento que provea a sus miembros de bienes o servicios que, en caso de no hacerlo, los comuneros deberían adquirir o contratar por sí mismos debiendo soportar las cuotas repercutidas por los empresarios o profesionales ajenos. Desde este punto de vista, el gravamen de las operaciones realizadas por las comunidades de bienes en favor de sus propios miembros podría quedar justificado. A favor de esta interpretación se pronunciaba BESCÓS en relación con actuación de las comunidades inmobiliarias señalando que la finalidad de intervención en la producción o distribución de bienes y servicios se manifiesta tanto si se ponen pisos o locales en el mercado de promoción inmobiliaria, como también si deja de ser preciso acudir a dicho mercado, al satisfacerse la necesidad de vivienda para sí al mínimo costo posible y con ventajas fiscales⁹⁰³.

En cualquier caso, cuando se cumplan las condiciones apuntadas es posible entender -según la definición general del art. 5.Dos LIVA- que la propia comunidad societaria es quien realiza la actividad económica de que

⁹⁰² CHECA GONZÁLEZ, *op. cit.*...

⁹⁰³ Según BESCÓS, *op. cit.*, p. 30, “debe prescindirse de la nota subjetiva y personalista de que se quiera obtener un resultado para sí o para otros, ya que en definitiva el mercado aparece acrecentado por las nuevas unidades obtenidas o fabricadas, existiendo en él una notable intervención. De una situación en la que todas las viviendas fueran aportadas al mercado por sociedades inmobiliarias, podría llegarse a otra en la que la cuota se redujera por actuación de comunidades inmobiliarias a un 10% un 20% y un 80% con lo que no cabe duda se habría producido un brusco cambio en la situación de mercado y de sus abastecedores”.

se trate de forma independiente, lo determina consecuentemente su condición de empresario o profesional⁹⁰⁴.

2.2.1.2.2. Por expresa calificación legal.

El concepto de empresario o profesional en el IVA no se agota con la calificación como tal de quien desarrolle actividades empresariales o profesionales en los términos ya señalados, sino que tiene un alcance más amplio con respecto a otros impuestos. En este sentido, el legislador ha tipificado una serie de operaciones que, en todo caso, atribuyen a quien las realiza la condición de empresario o profesional⁹⁰⁵. Son supuestos a los que RAMÍREZ GÓMEZ⁹⁰⁶ se ha referido como “empresarios por definición legal” puesto que adquieren dicha condición, no por la actividad que vienen desarrollando, sino por la realización de determinadas operaciones. Téngase en cuenta, en este sentido, que la Ley construye el concepto de actividad empresarial no sólo desde la perspectiva subjetiva de quien la desarrolla, sino desde la perspectiva del mercado, atendiendo al suministro de bienes y servicios, lo realice o no un empresario. En concreto, los apartados c), d) y e) del art. 5.Uno LIVA, otorgan la condición de empresario o profesional a quienes efectúen operaciones que supongan la explotación de un bien

⁹⁰⁴ Así lo manifiesta la doctrina de la DGT en relación con otros tipos de entidades. Así, por ejemplo, en Resolución de 16-5-11 (núm. 1228-11) indicó que una sociedad civil es sujeto pasivo del IVA cuando tiene la condición de empresario o profesional y actúa en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, aun cuando pueda carecer de personalidad jurídica. Sin embargo, tratándose del régimen de cuentas en participación, si en un primer momento afirmó que la condición de empresario a efectos del IVA la ostenta la entidad sin personalidad jurídica constituida, y no los partícipes individualmente considerados (DGT 25-9-95; 15-6-92; 6-4-94), en la actualidad considera que no nace un nuevo sujeto pasivo del IVA como consecuencia de la firma del contrato de “cuentas en participación” si no existe explotación en común, sino que la misma sigue llevándola a cabo íntegramente el partícipe gestor, como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma. A efectos del IVA ha de considerarse que será el gestor y no el contrato quien, en su caso, resulte sujeto pasivo del IVA. *Cfr.* Resoluciones de 13-10-08 (núm. V1829-08), 12-3-04 (núm. 0614-04), y 27-7-05 (núm. V1596-05).

⁹⁰⁵ En este sentido, ABELLA POBLET, E., *Manual del IVA*, 3ª ed., El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2006, p. 151, opina que “bastará que una persona (particular) arriende ocasionalmente un local de su propiedad, para que se convierta en sujeto pasivo del IVA, y ello aunque no cuente con una organización empresarial que suponga el ejercicio de tal actividad, al pretender, cuando menos, la obtención de ingresos continuados”.

⁹⁰⁶ RAMÍREZ GÓMEZ, *op. cit.*, p. 45.

corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo; determinadas operaciones inmobiliarias a las que nos referiremos a continuación, así como entregas de medios de transporte nuevos exentas, con carácter ocasional.

A) Explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Según el art. 5.Uno.c) LIVA, son empresarios o profesionales “*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 el precepto que, “*en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes*”.

A partir de esta previsión, cuyo origen se encuentra en el artículo 4.2 de la Sexta Directiva (actual 9.1 Directiva 2006/112/CE)⁹⁰⁷, la explotación de bienes con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo, se convierte en el criterio determinante para calificar como empresario o profesional a quien realice dichas operaciones, con independencia de si la operación se efectúa con carácter ocasional o aislado (advírtase que el enunciado se refiere a la realización de *una o varias* entregas de bienes o prestaciones de servicios). En realidad, este supuesto no constituye una excepción a la “habitualidad” de las operaciones, en el sentido de ser una operación esporádica u ocasional, sino a la condición de empresario o profesional de quien las realiza, es decir, que la explotación de bienes para obtener ingresos continuados no es necesario que se efectúe por un empresario o profesional para que se califique como actividad económica a efectos del IVA; tal calificación se mantiene cualquiera que sea la condición del arrendador o de quien realice dicha explotación. De esta forma, lo que sería ocasional es la intervención en el mercado de quien no es empresario o profesional, o la actuación como tal de un particular⁹⁰⁸.

⁹⁰⁷ Art. 9.1 Directiva 2006/112/CE: “*Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo*”.

⁹⁰⁸ BONET SÁNCHEZ, *op. cit.*, pp. 277-278.

Es posible afirmar, por tanto, que el arrendamiento de inmuebles convierte a los arrendadores en empresarios o profesionales a efectos del IVA, incluso aunque se trate de arrendamientos ocasionales⁹⁰⁹ y con independencia de que sean o no empresarios a efectos del IRPF⁹¹⁰. En este sentido, las comunidades de bienes que realicen arrendamientos podrán considerarse empresarios o profesionales a los efectos del IVA⁹¹¹ y, sin embargo, en el IRPF, *únicamente* alcanzarán esta consideración cuando la actividad se desarrolle con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa, conforme preceptúa el art. 27.2 LIRPF⁹¹².

⁹⁰⁹ Vid. Resolución DGT de 20-6-01 (núm. 1216-01).

⁹¹⁰ A título de ejemplo, las Resoluciones del TEAC de 28-5-08 (JUR 2008, 237948) y 13-10-05 (JT 2006, 126), declaran que por imperativo legal los arrendadores de bienes, con independencia de que sean o no empresarios a efectos del IRPF son sujetos pasivos del IVA. Si no se dan los requisitos exigidos en la normativa del IRPF los rendimientos obtenidos procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles tendrán la calificación de rendimientos de capital inmobiliario y no de rendimientos de actividades económicas y dada la conexión entre el referido Impuesto y el Impuesto sobre el Patrimonio, los bienes arrendados no figurarán como afectos a ninguna actividad empresarial para no crear discordancia entre ambos gravámenes. Pero ello no es obstáculo para calificar la misma actividad como empresarial en el IVA y no se puede negar la condición de empresario al arrendador, como tampoco se puede negar la condición de bien afecto a la actividad, desde el punto de vista de este impuesto.

⁹¹¹ Hemos de recordar que determinados arrendamientos se encuentran sujetos al IVA, aunque exentos, como los que tienen por objeto terrenos e inmuebles de carácter agrario utilizados para la explotación de una finca rústica (aunque con excepciones) y, con carácter general, los inmuebles o partes de los mismos destinados a vivienda [art. 20.Uno.23º a) y b) LIVA]. No obstante, esta postura no es unánime porque existen numerosos pronunciamientos en los que se deniega la exención cuando el arrendatario no es una persona física, sino una sociedad mercantil que cede el uso de la vivienda a uno de sus empleados (SSTSJ de Madrid de 24-10-01 [JT 2001, 1014], 18-11-04 [JT 2005, 39], y 29-9-05 [JT 2005, 1594]; Andalucía de 17-11-07 [JUR 2007, 164772], y Castilla-La Mancha de 4-2-08 [JT 2008, 853]).

⁹¹² De esta forma, la ampliación del concepto de empresario o profesional y de actividad económica que efectúa la Ley del IVA con respecto al IRPF, conlleva la discrepancia en la calificación de los rendimientos provenientes de dichas actividades como empresariales o profesionales a efectos del IVA y de otros impuestos. De igual modo, según el criterio de la DGT, sólo se considerará que la actividad se realiza con carácter empresarial o profesional a efectos del gravamen por “operaciones societarias” del ITPAJD, cuando se cuente con la organización empresarial cuya existencia presupone el cumplimiento de los requisitos ya indicados del art. 27 LIRPF. Como dijimos, entiende el Centro Directivo que los criterios establecidos en el IRPF para considerar el arrendamiento como actividad económica, son plenamente aplicables al IOS para que este tipo de comunidades puedan quedar sujetas.

En la práctica son numerosas las comunidades de bienes constituidas por la propiedad indivisa de terrenos o edificaciones destinados a una actividad de arrendamiento que, a efectos del IVA, serán titulares de la actividad de arrendamiento y sujeto pasivo de las operaciones sujetas al Impuesto derivadas de dicha actividad⁹¹³. Así lo determina la DGT en la mayoría de los pronunciamientos relativos a estos supuestos, advirtiendo que la propia comunidad de bienes estará obligada a asumir las obligaciones materiales y formales derivadas de la normativa del impuesto cuando sea preceptivo; hasta tal punto es así que, en el supuesto de que alguno de los comuneros decida no suscribir la actuación de la comunidad ante la Administración Tributaria, dicha circunstancia no alterará el régimen fiscal aplicable a la comunidad de bienes sujeto pasivo del impuesto⁹¹⁴.

En esta materia, la postura de la DGT es producto de la observancia de los postulados civilistas en torno a la naturaleza del arrendamiento de la cosa común, el cual viene considerándose como un acto de administración⁹¹⁵, salvo que por la naturaleza de la cosa o por el tiempo de duración del contrato de arrendamiento deba considerarse un acto dispositivo⁹¹⁶. Al

⁹¹³ La Resolución de la DGT de 18-4-86 (BOE 6 de mayo), señalaba: “*Las Comunidades de bienes y Comunidades de propietarios arrendadores de locales de negocio se consideran sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que son tales Comunidades las que deben cumplir las obligaciones formales de dicho Impuesto...*”. En idéntico sentido, *vid.* Consultas de 26-2-99 (núm. 0254-99) y 11-4-03 (núm. 0527-03), relativas a una comunidad de bienes integrada por los distintos propietarios de un edificio destinado a la explotación hotelera en régimen de arrendamiento; 4-4-03 (núm. 0489-03), 30-4-04 (núm. 1137-04), 14-1-00 (núm. 0018-00), 15-9-05 (núm. V1766-05), 9-6-05 (núm. V1026-05), 8-4-03 (núm. 0500-03), 15-12-03 (núm. 2206-03) y 23-12-03 (núm. 2439-03).

⁹¹⁴ *Cfr.* Resoluciones de 2-8-04 (núm. 1530-04) y 9-6-03 (núm. 0769-03).

⁹¹⁵ La STS de 24-4-99 (RJ 1999, 2826) recuerda que “*los arrendamientos de bienes inmuebles, por tiempo que no exceda de seis años y que no sean inscribibles, tienen carácter de actos de administración, según reiterada doctrina de esta Sala (Sentencias 5 de marzo de 1982 [RJ 1982\1287], 8 de octubre 1985 [RJ 1985\4631], 30 de marzo de 1987 [RJ 1987\1839] y 7 de marzo de 1996 [RJ 1996\1881], por citar algunas)*”. La primera de las sentencias que cita señala que “*la concertación y lógicamente, resolución de un contrato de arrendamiento, no es ni puede ser una alteración o disposición de la cosa común (ni jurídica ni material), sino un simple acto de administración y mejor disfrute, para lo que es suficiente la mayoría del 398 (...)*”.

⁹¹⁶ Como advierte RODRÍGUEZ LÓPEZ, G., “*Los actos dispositivos y de administración de los cotitulares y el Registro de la Propiedad. Especial referencia al arrendamiento*”, en AA.VV., *Comunidad de bienes, op. cit.*, p. 702: “*el límite temporal que se viene considerando como discriminatorio entre el “arrendamiento dispositivo” y el “arrendamiento no dispositivo”, a los efectos de exigir unanimidad o mayoría*

margen de que la utilización de un criterio temporal para la calificación del arrendamiento como acto de administración o de disposición pueda ser discutible⁹¹⁷, si se entiende que el acuerdo de arrendar es un acto de administración, la formación de la voluntad de la C.B. quedará sometida al sistema de mayorías que recoge el artículo 398 C.c. (no de partícipes, sino de intereses; en definitiva, de cuotas) y a los límites del art. 394 C.c., lo que implica que no debe ser perjudicial para los demás comuneros.

En consecuencia, el comunero que disienta del acuerdo de la mayoría quedará vinculado al mismo, al igual que ocurre con el accionista minoritario que se opone a los acuerdos sociales; ello sin perjuicio de la posibilidad que le confiere el art. 398 párr. 3 C.c. de acudir a la vía judicial para la impugnación del acuerdo mayoritario, siempre que fuese “gravemente perjudicial”, para su interés. En este sentido, se admite por la jurisprudencia que el arrendamiento del bien común concertado por la mayoría con un tercero puede ser lesivo y, por tanto, impugnado⁹¹⁸.

A efectos del IVA, suscrito un contrato de arrendamiento en nombre de la comunidad, frente a la Administración Tributaria la condición de empresario o profesional corresponde a aquélla, y no a todos y cada uno de los miembros que individualmente la constituyen⁹¹⁹; sólo si el inmueble en proindiviso se explotase de manera independiente y separada por cada uno de los copropietarios, podría considerarse a los comuneros como titulares de la actividad arrendamiento.

respectivamente, viene inspirado por la regulación civil (artículo 1548 del C.C.), y la que en su día se hizo de los arrendamientos inscribibles o no inscribibles, y su duración por más o menos de seis años, que expresaba la antigua redacción del artículo 2.º de la Ley Hipotecaria, como exigencia para su acceso al Registro de la Propiedad. Pero esta exigencia temporal como determinante de la inscribibilidad, ya quedó apartada en la nueva redacción que del precepto hipotecario citado, dio la nueva Ley de Arrendamientos Urbanos, 29/1994 de 24-11, y corrobora la Ley 4/2013, de 4-6, de medidas de Flexibilización y fomento del mercado de Alquiler de viviendas.

⁹¹⁷ Para RODRÍGUEZ LÓPEZ, *op. cit.*, p. 701, el hecho de que el acto conlleve “desplazamiento posesorio”, de la cosa común o la naturaleza y destino de ésta, se entiende más decisivo para considerar el arrendamiento como acto de administración ordinaria o de extraordinaria administración o dispositivo.

⁹¹⁸ *Cfr.* SAP Girona de 30-4-07 (JUR 2007, 280420). Asimismo, se hace necesario el recurso a la autoridad judicial cuando los comuneros tienen la misma participación y discrepan en cuanto a la realización de un acto de administración de la comunidad (*Cfr.* STS 25-2-05 (RJ 2005, 4036) relativa a un contrato de arrendamiento de industria).

⁹¹⁹ La DGT confirma la sujeción pasiva de la comunidad y no de los miembros que la componen en numerosas resoluciones; por todas, *vid.* res. de 17-2-04 (núm. 0312-04).

En cualquier caso, para confirmar si la comunidad ostenta la condición de empresario o profesional puede resultar útil analizar determinados aspectos como podrían ser, por ejemplo, la existencia o no de elementos objetivos que denoten una participación de la comunidad en el tráfico económico (p. ej. facturas expedidas, declaraciones censales, firma de contratos), así como la conducta de los comuneros, ya que ante la ausencia de la finalidad de obtener rentas mediante la explotación conjunta de los bienes, carecería de fundamento la aplicación de la previsión legal⁹²⁰.

B) Urbanización de terrenos y promoción, construcción, o rehabilitación de edificaciones.

Según lo dispuesto en el art. 5.Uno.d) LIVA se considera empresario o profesional a quien *urbanice terrenos, promueva, construya o rehabilite edificaciones, siempre y cuando el destino de dichos bienes inmuebles sea la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realice ocasionalmente*⁹²¹. Para poder comprender la eventual calificación de una comunidad de bienes como empresario o profesional de acuerdo con este precepto, es preciso señalar alguna de las principales razones que justifican

⁹²⁰ En este sentido, la STSJ de Andalucía de 6-9-05 (JT 2006, 409), trata la cuestión de si la comunidad originada “mortis causa” sobre unos inmuebles arrendados por el causante, ostenta la condición de empresario en la transmisión de los mismos. Teniendo en cuenta que los adquirentes se limitaron a extinguir los contratos de arrendamiento existentes sin suscribir otros nuevos y no se dieron de alta en el censo del IVA, el Tribunal considera que dicha conducta indica una intención totalmente ajena a la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo, afirmando: “(...) el arrendador de bienes inmuebles, a pesar de no contar con una organización empresarial al efecto, sino simplemente por el acto puramente patrimonial del arrendamiento es sujeto pasivo del IVA, en tanto que se considera que a través del mismo se pretende la obtención de ingresos continuados. En el caso que nos ocupa, la actitud de los arrendadores mediante la extinción de los contratos de arrendamientos existentes, excluye la expresada intención (...). Constando que antes de la transmisión se habían extinguido la totalidad de los arrendamientos (...), por lo que al tiempo de la venta los propietarios no eran arrendadores, no se vende un inmueble arrendado, sino un inmueble que había estado arrendado, lo que pone de manifiesto que en ningún caso lo citados eran al tiempo de la producción del hecho imponible y del devengo del gravamen sujetos pasivos de IVA”.

⁹²¹ Esta previsión legal tiene su base en el art. 12 Directiva 2006/112/CE, que dispone que los Estados miembros podrán considerar como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 1 del artículo 9 y, en especial, alguna de las operaciones que enumera, entre las que se recoge la entrega de un terreno edificable, considerándose como tales los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

la existencia del supuesto que analizamos. La primera de ellas sería el respeto al principio de neutralidad del Impuesto cuando en el proceso de producción de edificaciones intervienen sujetos que no tienen la condición de empresario o profesional como consecuencia de la realización de otras actividades, como es el caso de aquellas comunidades de bienes constituidas exclusivamente para promoción y construcción de edificaciones (comunidades *ad aedificandum*). En el sentido indicado, si no se sometiesen a gravamen las operaciones de promoción inmobiliaria en régimen de comunidad, se interrumpiría la cadena de repercusiones y deducciones del impuesto una vez iniciado el proceso de producción del suelo, afectando negativamente al principio de neutralidad del IVA⁹²².

Asimismo, el precepto estaría justificado por la propia entidad de las operaciones inmobiliarias que, aun siendo aisladas, están integradas por una serie de actos encadenados y una duración que revela continuidad y permanencia⁹²³. Por ello, resulta indiferente el carácter ocasional de las actividades inmobiliarias mencionadas para la adquisición de la condición de empresario de quien las realiza⁹²⁴, en tanto que aquélla queda subordinada

⁹²² La resolución de la DGT de 17-6-05 (JT 2005, 900) incide en esta idea cuando afirma que la aplicación del supuesto de no sujeción (*que analizaremos más adelante*) en estos casos, dejaría sin sentido la previsión del art. 4.3 de la Sexta Directiva que permite considerar como empresarios a los promotores inmobiliarios ocasionales. Entiende RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina administrativa. Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2005 (JT 2005, 900)”, *JT*, núm. 21, 2005, que esta argumentación es correcta pero contradice abiertamente la letra de la Ley española, que no establece ningún tipo de distinción, a efectos de aplicación del supuesto de no sujeción, entre empresarios ocasionales y habituales. Por ello, sería deseable una reforma legislativa en este sentido.

⁹²³ VARONA ALABERN, J.E., *El sector inmobiliario en el IVA*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 111. En este sentido, *vid.* sentencias que cita CHECA GONZÁLEZ, C., “La prevalencia del criterio material sobre el jurídico en el proceso urbanizador”, *QF*, núm. 7, 2011.

⁹²⁴ Señala UTANDE, *op. cit.*, p. 30, que “en el ámbito inmobiliario es relativamente frecuente que las sociedades inmobiliarias constituyan una sociedad independiente para cada una de las promociones que llevan a cabo (particularmente si son proyectos de envergadura)..., disolviéndose una vez acabada la obra, tras la venta de los pisos. Si aplicáramos el criterio de la habitualidad sin mayores matices, resultaría que tales sociedades mercantiles no serían empresarios (o lo serían únicamente si acudimos a la presunción del IVA) al carecer de la nota de habitualidad”. Algunos Tribunales Superiores de Justicia señalan en sus sentencias que las operaciones de promoción y construcción inmobiliaria no exigen habitualidad para su sujeción al IVA [por todas, *vid.*

básicamente a la concurrencia de dos circunstancias: por un lado, el tipo de actividad realizada y, por otra parte, el destino final de la operación que, en última instancia, viene determinado por el ánimo o la intención de transmitir por cualquier título -en sentido amplio del término- el resultado de aquella⁹²⁵.

Esta segunda exigencia del precepto excluye la condición de empresario en aquel sujeto que, no desarrollando actividad empresarial o profesional alguna, promueve una construcción para uso propio. En este sentido, la DGT declaró ya en la Resolución vinculante de 19 de junio de 1986⁹²⁶ y, más recientemente, en las Resoluciones de 1 de junio (núm. 1078-01) y 27 de febrero (núm. 0429-01) de 2001; así como en la de 8 de mayo de 2002 (núm. 0701-02), que quien promueve la construcción de una vivienda con la intención de destinarla exclusivamente para uso propio, no para la venta, no puede ser calificado de empresario por dicha operación. Así pues, como consumidor final debe soportar, por la construcción de la vivienda, el IVA correspondiente a la ejecución de obra y no puede efectuar la deducción de las cuotas soportadas⁹²⁷.

Es posible observar que, en el ámbito de la *promoción individual*, el destino final de la operación determina el carácter empresarial de ésta: si la promoción, edificación, etc., se realiza para uso propio (autopromoción), en tanto que no hay voluntad de intervenir en la producción de bienes y servicios, no puede ser calificado como empresario quien realiza dicha

SSTSJ de Murcia de 18-12-96 (JT 1996, 1601) y 29-9-01 (JT 2001, 1427); y STSJ de Castilla y León de 15-12-06 (JT 2007, 223)].

⁹²⁵ La DGT afirma que quien realice actividades de urbanización o promoción de terrenos para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título se convierte en empresario, en caso de que no fuera ya empresario o profesional por otras actividades desarrolladas por él mismo [Resoluciones de 24-4-07 (núm. V0869-07); 20-2-02 (núm. 0282-02); 10-9-02 (núm. 1276-02)].

⁹²⁶ (JUR 2013, 82207). En concreto: “*no tiene la consideración de empresario o profesional la persona física que realice la operación de promoción de una vivienda para su uso propio y, por tanto, no está sujeta al IVA la promoción de una vivienda realizada por la persona física que ha de habitarla, ni en consecuencia, la adjudicación a dicha persona de tal vivienda mediante la declaración de obra nueva*”

⁹²⁷ Supuesto distinto sería la promoción de una vivienda con la intención de destinarla a uso propio, que por cuestiones económicas procediese a venderla a terceros una vez finalizada la construcción. En este caso, advierte la DGT que como la construcción se promueve para uso propio, no para la venta, no puede ser calificado como empresario por dicha operación [Cfr. Resolución de 12-4-11 (núm. V0971-11)].

operación. Por el contrario, si esa misma promoción-construcción no se realiza con la intención de destinarla exclusivamente al uso propio, sino para la venta o cesión por cualquier título, se entiende afectada a una actividad empresarial o profesional, que tributará en el IVA en función del destino que se vaya a dar a los inmuebles⁹²⁸.

Sin embargo, cuando se trata de la *promoción en régimen de comunidad*, aunque también en función del destino de las operaciones se ha venido distinguiendo entre *comunidades de promotores*, cuya finalidad es la venta de las edificaciones (vgr. si varios sujetos ponen en común dinero y/o bienes y contratan la construcción de una o varias edificaciones con el fin de proceder a la venta de los pisos y locales) y *comunidades de autopromotores*, cuya finalidad es la *adjudicación* a los propios comuneros de los elementos resultantes -normalmente en función de sus cuotas de copropiedad-, hemos de advertir que la distinción entre ambos tipos de comunidades resulta irrelevante a los efectos del IVA⁹²⁹, pues como sabemos el art. 5.Uno.d) LIVA califica expresamente como empresarios o profesionales a quienes efectúen determinadas operaciones inmobiliarias para su adjudicación o cesión por cualquier título; de ahí que se incluyan, no sólo las comunidades que promuevan edificaciones destinadas a la venta, sino también las comunidades que, una vez terminadas, procedan a la adjudicación de las viviendas, locales o garajes resultantes a los propios comuneros.

En cualquier caso, con independencia de la intención con que los comuneros se integren en la comunidad y el destino que vayan a dar a las

⁹²⁸ Vid. Resolución de la DGT de 21-3-05 (núm. V0453-05).

⁹²⁹ Así como la finalidad última de los comuneros resulta irrelevante a efectos del IVA, la tributación de las comunidades autopromotoras en el IOS es objeto de discusión. Algunos autores consideran que el elemento subjetivo resulta determinante en orden a la posible sujeción de este tipo de comunidades en dicho impuesto: si el propósito de los comuneros fuese la construcción de un edificio para su transmisión, estaríamos ante un caso de actividad empresarial que debería tributar por el IOS; ahora bien, la dificultad vendría dada a la hora de valorar la intención de las partes cuando no existiese declaración alguna en dicho sentido. De ahí la propuesta de valorar una serie de indicios reveladores de la naturaleza empresarial de la actividad autopromotora (magnitud de la promoción, inmediatez en la venta, cualidad de los comuneros -empresarios o particulares-, o las declaraciones a efectos de otros impuestos). En este sentido, vid. DE PABLO VARONA, *El Impuesto sobre Operaciones Societarias. Análisis de su régimen jurídico*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 133; GARCÍA GIL, F., y J.L., *op. cit.*, p. 651.

edificaciones resultantes (venta o uso propio), desde el momento en que la condición de empresario o profesional se atribuye a la propia comunidad y no a los comuneros individualmente considerados, la adjudicación que aquélla realice a favor de éstos pondrá de manifiesto la existencia de dos esferas jurídicas de actuación independientes (pese a la falta de personalidad jurídica propia de la comunidad), que no aparecen lógicamente en un supuesto de autopromoción individual.

En este sentido, son constantes los pronunciamientos por parte de la DGT declarando que la comunidad de bienes dedicada a la promoción, urbanización, construcción, etc., será, a efectos del IVA, titular de la actividad y, por tanto, el sujeto pasivo de las operaciones sujetas a dicho Impuesto derivadas del desarrollo de la misma, con independencia de que sus miembros, comuneros o partícipes, individualmente considerados, tuvieran en su caso dicha condición y tanto si el destinatario de las mismas es uno de copropietarios, como si es un tercero ajeno a dicha comunidad de bienes. Así pues, afirma que tendrán tal consideración, entre otros supuestos, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa de un solar donde se ha llevado a cabo la promoción de una edificación para su cesión en arrendamiento⁹³⁰; las comunidades de bienes o comunidades de propietarios que promuevan la construcción de edificaciones para su adjudicación a los comuneros, aunque realicen dichas operaciones ocasionalmente⁹³¹; la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa de terreno edificable en el que se va a promover la construcción de un edificio de viviendas para la posterior adjudicación a los propios comuneros y a terceras personas, finalizada su construcción⁹³²; la comunidad de bienes que adquiere una finca rústica para su urbanización y posterior adjudicación a los comuneros de las porciones de la misma que correspondan a cada uno de ellos⁹³³; la comunidad de bienes que promueve la construcción de una nave industrial⁹³⁴, así como la comunidad de bienes

⁹³⁰ *Vid.* Resoluciones de 24-3-04 (núm. 0742-04) y 10-6-05 (núm. 1040-05).

⁹³¹ *Cfr.* Resoluciones de 6-10-86 (JUR 2013, 82178), 7-9-00 (núm. 1495-00), 18-2-02 (núm. 1495-02), 29-5-01 (núm. 1036-01), y 5-4-04 (núm. 0920-04), entre otras.

⁹³² *Vid.* Resoluciones de 4-6-09 (núm. 1328-09), 11-6-07 (núm. V1197-07), 24-5-11 (núm. 1321-11) y 18-2-02 (núm. 1495-02).

⁹³³ *Cfr.* Resolución de 22-10-03 (núm. 1685-03).

⁹³⁴ *Cfr.* Resolución de 16-12-03 (núm. 2309-03).

que rehabilita un edificio previamente arrendado⁹³⁵. Igualmente, el TEAC ha reconocido como empresario o profesional a la comunidad de bienes dedicada a la construcción de una edificación para su posterior y exclusiva adjudicación a los comuneros⁹³⁶.

De todo lo expuesto hasta el momento se deduce una clara equiparación de las comunidades con las sociedades a efectos del tratamiento de estas operaciones en el IVA. Desde esta perspectiva, la autopromoción de una vivienda particular en régimen de comunidad puede convertirse en una alternativa más ventajosa a efectos del IVA que la promoción de la misma de forma individual e incluso encargando la ejecución a un tercero, pues en tales casos, cada propietario o autopromotor soportará individualmente el IVA correspondiente a las adquisiciones realizadas y servicios que le hayan sido prestados en su condición de consumidor final. Por el contrario, si es la comunidad quien efectúa la promoción, como tal podrá compensar el IVA que haya soportado por compra de materiales, servicios contratados (tanto al 21 por ciento, como al 10 por ciento en caso de ejecuciones de obra realizadas para la C.B. que se ajusten a los requisitos establecidos en el art. 91.uno.3 LIVA), con el IVA que repercuta posteriormente cuando proceda a la adjudicación de las viviendas a los comuneros (al tipo impositivo del 10 por ciento o bien del 21 por ciento, cuando lo que se adjudique, respectivamente, sean “edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas” o “locales de negocio” (art. 91.uno.1.7º LIVA)⁹³⁷. Como señalara VICTORIA SÁNCHEZ⁹³⁸, el mecanismo de

⁹³⁵ Cfr. Resolución de 15-12-03 (núm. 2208-03).

⁹³⁶ Cfr. Resoluciones de 12-5-04 (JUR 2004, 225348), 22-5-02 (JUR 2002, 230473) y 14-4-09 (JT 2009, 842).

⁹³⁷ La resolución del TEAC de 13-10-05 (JT 2006, 88) señala en el FJ 3º: “Considerar que el carácter de empresario o profesional se predique de la comunidad de bienes en sí como sujeto tributario del Derecho puede resultar incluso lógico (...), porque, si determináramos que cada uno de los sujetos que formara parte de la comunidad fuera empresario o profesional y se constituyera en el autopromotor de su vivienda, llegaríamos a conclusiones más complejas y seguramente no queridas por el legislador, puesto que para que cada uno de los comuneros pudiera deducirse el IVA soportado por los pagos efectuados en el desarrollo de la autopromoción, se exigiría que se emitieran facturas en las que figurara como destinatario cada uno de ellos de manera individualizada; además, las obligaciones formales a que siempre queda sujeto aquel que realiza las operaciones que nos ocupan deberían ahora cumplirse no ya por la comunidad, sino por cada uno de los comuneros a título particular, lo que en la práctica llevaría a la desaparición de la promoción de viviendas en régimen de comunidad”.

deducción-repercusión propio del IVA y, en particular, el juego de los tipos impositivos de dicho tributo, convierten a la promoción inmobiliaria en régimen de comunidad en un mecanismo de actuación particularmente atractivo.

Ahora bien, la calificación como favorable del régimen tributario aplicable a las comunidades de autopromoción inmobiliaria es posible a la luz de la doctrina mantenida, no sólo por la DGT sino también por la doctrina mayoritaria⁹³⁹, y entendemos que es la más correcta a la hora de interpretar el art. 5.uno.d) LIVA; sin embargo, no ha sido compartida por el TS de acuerdo con los criterios establecidos en su sentencia de 23 de mayo de 1998⁹⁴⁰, relativa al régimen tributario aplicable a los supuestos de disolución de tales comunidades y la adjudicación de las edificaciones a los comuneros. Volveremos sobre esta cuestión al analizar el concepto de entrega de bienes.

b.1) La comunidad de bienes y la ejecución del planeamiento urbanístico: especial referencia al sistema de compensación.

No podemos dejar de referirnos a la posible intervención de la comunidad de bienes en un proceso urbanizador desarrollado bajo un sistema de ejecución del planeamiento urbanístico; y más en concreto, a través del *sistema de compensación*⁹⁴¹, en el cual son los propietarios del suelo incluidos en la unidad de actuación quienes realizan por sí mismos y a su costa todas las operaciones inherentes a la gestión y ejecución del planeamiento (distribución de beneficios y cargas, urbanización, etc.),

⁹³⁸ VICTORIA SÁNCHEZ, A., “La promoción inmobiliaria en régimen de comunidad de propietarios y el IVA. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1998”, *TF*, p. 73.

⁹³⁹ ABELLA POBLET, *op. cit.*, p. 255; RODRÍGUEZ PASTRANA, L.M., *Curso práctico del Impuesto sobre el Valor Añadido*, IEF, 1996, p. 57; y SORIANO BEL, *op. cit.*, p. 121.

⁹⁴⁰ (RJ 1998, 4149).

⁹⁴¹ Señala MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Aspectos tributarios de las Juntas de Compensación*, ed. Caja Rural de Córdoba, 2000, pp. 25-26, que de los tres sistemas de actuación para la ejecución del planeamiento urbanístico -expropiación, cooperación y compensación-, en el que mayor protagonismo adquieren los propietarios en la gestión urbanística es en el proceso de compensación.

constituyéndose a tal fin en Junta de Compensación⁹⁴². Sin entrar en el análisis de cómo se desarrolla el proceso urbanizador y la problemática tributaria que han suscitado determinados aspectos del mismo⁹⁴³, lo cual excedería del objeto de nuestro trabajo, únicamente queremos poner de manifiesto en qué condiciones la comunidad integrada por los copropietarios de un terreno afectado puede por sí misma adquirir la calificación de empresario y sujeto pasivo del IVA. Teniendo en cuenta que las situaciones de cotitularidad que pueden recaer sobre las fincas incluidas en la unidad de actuación son diversas (comunidades hereditarias, sociedades de gananciales, entre otras), nos vamos a referir únicamente al supuesto de la comunidad ordinaria o por cuotas. Para ello, trataremos la cuestión desde una perspectiva general y sin referirnos a las especialidades de las legislaciones autonómicas.

Como paso previo, en aplicación del art. 5.uno.d) LIVA a la actuación de las Juntas de Compensación, habrá que distinguir si la incorporación de los propietarios se produce con o sin transmisión de los terrenos afectados, posibilidad ésta última que será la más común en la práctica y motivo por el cual nos referiremos exclusivamente a la misma⁹⁴⁴. En el supuesto de

⁹⁴² El artículo 157.1 del Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre régimen del Suelo y Ordenación Urbana (en adelante RGU) dispone: *“El sistema de compensación tiene por objeto la gestión y ejecución de la urbanización de un polígono o unidad de actuación por los mismos propietarios del suelo comprendido en su perímetro, con solidaridad de beneficios y cargas”*.

⁹⁴³ En este sentido, podríamos citar como cuestiones debatidas, por ejemplo, la delimitación del IVA con la modalidad TPO del ITPAJD en su aplicación a las operaciones urbanísticas; o la interpretación sobre el momento a partir del cual puede entenderse que nos encontramos ante “terrenos en curso de urbanización”, aspecto determinante para la exención del art. 20.Uno.20º LIVA.

⁹⁴⁴ En continuidad con la normativa de 1976, el art. 159.1ª del TR de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 1992, establecía: *“La incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no presupone, salvo que los Estatutos dispusieran otra cosa, la transmisión a la misma de los inmuebles afectados a los resultados de la gestión común. En todo caso los terrenos quedarán directamente afectos al cumplimiento de las obligaciones inherentes al sistema (...)*

2. Las Juntas de Compensación actuarán como fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros de aquéllas, sin más limitaciones que las establecidas en los Estatutos”. Las Leyes estatales del Suelo posteriores no regularon los sistemas de actuación urbanística por ser materia que la STC de 20-3-97 (RTC 1997, 61), declaró reservada a la competencia de las distintas

incorporación sin transmisión de la propiedad de los terrenos a la Junta de Compensación, en cuyo caso actuará como mera fiduciaria de sus miembros en la realización de las actuaciones de urbanización, no estará sujeta al referido Impuesto ni la aportación inicial de terrenos a la Junta ni la adjudicación posterior de los ya urbanizados a los aportantes, al no constituir entregas de bienes a efectos del Impuesto y no realizarse por tanto el hecho imponible del tributo⁹⁴⁵.

La actuación de este tipo de Juntas de Compensación supone la realización por éstas de las obras de urbanización en nombre propio, pero por cuenta ajena. En la medida en que contratan y reciben los servicios de una empresa urbanizadora, y posteriormente distribuyen los costes derivados de la urbanización entre los miembros de la misma, las referidas Juntas actúan como empresarios o profesionales⁹⁴⁶. Por su parte, los juntacompensantes (iniciales propietarios), en tanto en cuanto permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, son quienes promueven la urbanización de los terrenos al recibir estos servicios por las Juntas, convirtiéndose en empresarios a efectos del IVA en calidad de urbanizadores

CC.AA, aunque éstas no se apartaron del modelo tradicional de libre elección por parte de los propietarios afectados.

⁹⁴⁵ Se trata de un criterio unánime en nuestra doctrina administrativa y jurisprudencia, *vid.*, entre otras muchas, Resoluciones de la DGT de 8-5-02 (núm. 0701-02), 6-6-02 (núm. 0873-02), y 26-6-00 (núm. 1325-00); asimismo, la resolución del TEAC de 18-10-00 (JT 2000, 1880) declara: “*Se abren, por tanto, dos posibilidades; que no se produzca la referida transmisión, en cuyo caso la Junta de Compensación actúa como fiduciaria de sus miembros, o que se produzca. En el primero de los supuestos, con arreglo a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará sujeta al tributo la aportación de terrenos a la Junta ni la adjudicación de los urbanizados a los aportantes (...). En el segundo supuesto, hay verdadera transmisión o entrega de bienes, que estará sujeta al Impuesto si los aportantes tienen la condición de empresarios o de profesionales y actúan en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...).*”

⁹⁴⁶ Así lo afirma la DGT en resoluciones de 17-2-98 (núm. 0235-98) y 24-6-99 (núm. 1106-99), y el TEAC en la resolución de 12-7-06 (JT 2006, 1374): “*La Junta de Compensación es sujeto pasivo del Impuesto en cuanto urbanizadora de los terrenos, financiando estas obras de urbanización a través de la exigencia a sus miembros de aportaciones en metálico o derramas, normalmente previas a que se preste el servicio de urbanización, en proporción al valor de su participación. Es decir, la Junta de Compensación actúa como empresaria al realizar actividades empresariales recibiendo unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares de los terrenos a urbanizar. Por tanto, al estar sujeto al Impuesto este servicio de urbanización prestado a sus propios miembros, financiado con el cobro de estas derramas, la Junta de Compensación debe repercutir el correspondiente Impuesto a sus miembros, que debe ser soportado por éstos...*”.

de terrenos, conforme al citado art. 5.Uno.d) LIVA, sin que pueda quedar desvirtuada esta condición porque no efectúen directamente la urbanización, sino que lo hagan a través de la Junta. Se trata ésta de una cuestión pacífica, reiteradamente expuesta por la doctrina administrativa⁹⁴⁷ y mantenida también por la jurisprudencia del TS⁹⁴⁸.

Admitido lo anterior cabe plantearse en qué momento el propietario de un terreno se convierte en urbanizador, y por ende, en empresario a efectos del IVA. Según la doctrina administrativa, los propietarios de terrenos sometidos a un proceso de urbanización que no tuvieran previamente la condición de empresarios a efectos de este impuesto, la adquieren desde el momento en el que se les incorporan, aunque sea parcialmente, los costes de la urbanización, siempre que además concorra el elemento intencional de vender, ceder o adjudicar por cualquier título los terrenos que se urbanizan. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del IVA⁹⁴⁹.

En consonancia con lo expuesto, la adquisición de la condición de empresario por una comunidad de bienes -entendiendo por tal los propietarios en proindiviso de un terrero-, estará íntimamente ligada al cumplimiento de dos requisitos: *Primero*.- El abono por la comunidad de los gastos de urbanización del citado terreno (en dinero o en especie); *Segundo*.- La intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de los terrenos cuya urbanización se promueve.

Es importante señalar en cuanto a la primera de las condiciones apuntadas, que la satisfacción de los costes de urbanización (contraprestación) por parte del destinatario del servicio, en este caso de los

⁹⁴⁷ Las Resoluciones del TEAC de 28-4-09 (JUR 2009, 278449) y 8-11-11 (JT 2011, 1322), afirman lo siguiente: “*En los procesos urbanizadores que se realizan bajo el sistema de compensación en los que la junta constituida tiene el carácter de fiduciaria, no se produce la transmisión material del terreno a la junta, por lo que la titularidad del mismo es mantenida por el juntacompensante. Así, la junta actúa por cuenta de sus miembros, que son quienes realmente se consideran empresarios, al urbanizar los mencionados terrenos*”. En igual sentido, *vid.* Res. DGT de 17-5-05 (núm. 1175-05).

⁹⁴⁸ *Cfr.* SSTs de 19-4-03 (RJ 2003, 4010), 11-10-04 (RJ 2004, 6819) y 8-11-04 (RJ 2004, 7796).

⁹⁴⁹ Así lo ha expresado el TEAC en múltiples resoluciones, *vid.*, entre otras, las de 19-10-12 (JT 2012, 1434) y 24-5-11 (JT 2011, 677), en las que identifica su criterio con el mantenido por la DGT, p. ej., en Resolución de 3-12-03 (núm. 2042-03).

copropietarios del suelo que va a ser urbanizado, puede ser *dineraria*, en cuyo caso, la condición de empresario se entiende adquirida desde el momento en que se pague la primera derrama (en metálico) correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización, o bien, *en especie*, particularmente, cuando los gastos de urbanización se satisfagan mediante la entrega de terrenos o derechos de aprovechamiento urbanístico que en virtud del proyecto de compensación correspondan a los propietarios, entendiéndose en este caso que el momento en el que se incorporan los costes de urbanización a los terrenos y que, por tanto, fija el instante en que la comunidad de bienes se convierte en empresario a efectos del Impuesto, es aquel en el que se produzca la transmisión de tales derechos. A este respecto, la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007⁹⁵⁰, entre otras, señala que el devengo en la operación de transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico (que constituye un pago anticipado de los servicios de urbanización) es el momento en que tiene eficacia el acto de aprobación del proyecto de compensación, sin que sea preciso que el mismo haya adquirido firmeza en vía administrativa, pues sus efectos se despliegan desde que se pone en conocimiento de los interesados⁹⁵¹.

En caso de abono de los servicios de urbanización mediante la transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico, se ha tener en cuenta que dicha entrega es, por un lado, el elemento que atribuye la

⁹⁵⁰ (JT 2007, 1173)

⁹⁵¹ Como advierte la Resolución del TEAC de 12-7-06 (JT 2006, 1374): “En materia urbanística, el principio general de la eficacia de los actos administrativos sujetos a comunicación, se recoge con rigor en el art. 111.1 RGU, que en relación con el proyecto de reparcelación establece: “*La resolución definitiva que recaiga será notificada a todos los interesados y publicada en la misma forma prevista en el artículo 108 de este Reglamento para el trámite de información pública*”. La referencia al proyecto de reparcelación -que no es necesario cuando la ejecución urbanística se realice por el sistema de compensación (artículo 73 RGU)- tiene su explicación en el presente caso por la equiparación de efectos jurídicos que se realiza en el artículo 174.4 RGU: “*La aprobación definitiva del proyecto de compensación hecha por el órgano actuante produce los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación*”. Y esta equiparación debe extenderse tanto a los efectos jurídico-reales del proyecto de reparcelación, regulados en los artículos 122 y siguientes del RGU, como a las normas que regulan los modos en que el acto de reparcelación se pone en conocimiento de los interesados. El artículo 111 del RGU, por remisión al artículo 108 del mismo texto, exige tanto su notificación individualizada -citación personal- como su publicación en el «Boletín Oficial de la provincia, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad»”.

condición de empresario y, por otro lado, una operación gravada en cuanto realizada por un sujeto que acaba de adquirir la consideración de sujeto pasivo y cuyo devengo se produce en el momento en que sea eficaz el acto administrativo por el que se aprueba el correspondiente proyecto de compensación.

A una conclusión similar llega la DGT en la resolución de 17 de junio de 2005⁹⁵², en la que analiza además cómo las diversas situaciones de indivisión que pueden plantearse afectan a la consideración del sujeto pasivo de la actividad urbanizadora. Hemos de advertir, no obstante, que la resolución trata del caso particular de un agente urbanizador y de los efectos impositivos del consiguiente proyecto de reparcelación. Sin embargo, consideramos que la doctrina contenida en esta resolución puede entenderse aplicable a las transmisiones realizadas en otros sistemas de ejecución como el que nos ocupa -el de compensación-, en el que no será necesaria la reparcelación, teniendo en cuenta además que el art. 174.4 RGU dispone que la aprobación definitiva del proyecto de compensación produce los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación⁹⁵³.

Pues bien, atendiendo a las consideraciones previas y a la posibilidad de que el proyecto de compensación disuelva o, por el contrario, mantenga las situaciones de indivisión en la propiedad de los terrenos afectados por un proyecto de ejecución urbanística, la resolución plantea quién es el sujeto pasivo del Impuesto en estos casos, si la propia comunidad o cada comunero por separado, distinguiendo para ello tres posibles situaciones:

En primer lugar, una copropiedad inicial de los terrenos aportados que se deshace como consecuencia de la reparcelación, adjudicándose a cada uno

⁹⁵² (JT 2000, 900). En el mismo sentido, *vid.* Resolución DGT de 7-7-06 (núm. 1393-06).

⁹⁵³ Como advierte NATERA HIDALGO, R., *Aspectos tributarios de las Juntas de Compensación*, ed. Caja Rural de Córdoba, 2000, p. 92: “Los efectos del acuerdo aprobatorio del proyecto de compensación son idénticos a los del acuerdo aprobatorio de reparcelación. Estos son: la transmisión de terrenos de cesión obligatoria; la subrogación, con plena eficacia real de las antiguas por las nuevas parcelas, y la afección real de éstas últimas, una vez adjudicadas, al cumplimiento de las cargas y pago de los gastos inherentes al sistema. En efecto, la aprobación del proyecto de compensación supone la adjudicación de las fincas resultantes y de los viales a los propietarios de terrenos de la zona de ejecución, propietarios exteriores, empresas urbanizadoras y Administración”.

de los anteriores comuneros una o varias parcelas individuales, desapareciendo de este modo la indivisión primaria que existía con carácter previo a la reparcelación. En tal caso, se entiende que la comunidad de bienes existente en un principio no será sujeto pasivo, sino que dicha condición la ostentarán, en su caso, los copropietarios por separado. Esto es así cuando la comunidad de bienes, como tal comunidad, no haya realizado ninguna actividad empresarial o profesional, ordenando por cuenta propia factores de producción con la finalidad de intervenir en el mercado.

En segundo término, el llamado *proindiviso de resultado*. En este caso la situación de comunidad se genera como resultado exclusivamente del proceso urbanístico. Se parte de una situación en la que cada propietario es titular de sus correspondientes terrenos sin que exista indivisión en la propiedad; sin embargo, como consecuencia de la reparcelación, es necesario agrupar a varios propietarios adjudicándoles una parcela en proindiviso. Se trata, normalmente, de pequeños propietarios que carecen del suficiente terreno inicial para que se les adjudique una parcela individual, una vez aprobada la reparcelación⁹⁵⁴. Por tanto, la comunidad de bienes que se forma como consecuencia de la reparcelación no es sujeto pasivo del IVA cuando no haya realizado actividad alguna por la que quepa atribuírsele la condición de empresario o profesional, sino que únicamente existe como

⁹⁵⁴ En sentido contrario a la STS de 7-12-01 (RJ 2002, 3049) según la cual, a falta de acuerdo expreso entre los interesados, si las fincas aportadas pertenecían proindiviso a varias personas, los derechos correspondientes a las adjudicaciones efectuadas como consecuencia de esa aportación deben hacerse también en condominio, según las mismas cuotas de participación preexistentes, compartimos la opinión de LANZAS MARTÍN, E., “La comunidad de bienes y su adhesión a una Junta de Compensación”, *RCDI*, núm. 708, Madrid, 2008, cuando señala: “Las Leyes del Suelo establecen algunos supuestos en los que cabe la adjudicación de fincas de resultado en régimen de comunidad. Pero es indudable que estos supuestos tienen un carácter netamente excepcional, por lo que los inconvenientes que surgen de las situaciones de comunidad exigen evitarlas en lo posible, como ha reiterado la Jurisprudencia, y este principio se impone también en los casos de comunidad sobre las fincas de origen. Todo ello, naturalmente, sin perjuicio del criterio diferente que puedan adoptar al respecto las normas autonómicas. Por tanto, sólo en los casos en los que no quepa la adjudicación de fincas independientes será recomendable evitar el proindiviso en las de resultado. Evidentemente, esta norma no excluye que, estando todos los condóminos de acuerdo en que se les adjudique la finca de resultado en la misma forma comunitaria, pueda accederse a esta petición por la Junta, siempre y cuando lo permita la nueva ordenación resultante de la reparcelación. Lo mismo se entiende si los Estatutos se pronuncian expresamente sobre el particular...”.

resultado de la reparcelación⁹⁵⁵. Por el contrario, si la comunidad realiza por sí misma alguna actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto, entonces será sujeto pasivo del mismo y deberá atender sus obligaciones fiscales como tal⁹⁵⁶.

Definitivamente, en estos casos no existe una actividad empresarial o profesional que como tal se pueda referir a entidad alguna generada por la indivisión en el resultado. En efecto, ni hay una determinación de resultados por referencia a la entidad, ya que las cargas derivadas del proceso urbanístico se imputarán a los propietarios iniciales de los terrenos en proporción a sus propiedades, ni existe una ordenación de medios productivos por la entidad, ya que ésta se limita a ser el resultado de la imposibilidad de una mayor fragmentación de las parcelas resultantes del

⁹⁵⁵ Como advierte la Resolución DGT de 20-1-98 (núm. 0069-98), “*el hecho de que la parcela resultante sea propiedad de varias personas no supone que la comunidad de bienes resultante haya realizado la urbanización del terreno ni se convierta obligatoriamente en sujeto pasivo del Impuesto por la transmisión de la misma por los copropietarios. En definitiva, éstos eran propietarios de unas fincas rústicas, han hecho frente a los costes de su urbanización y luego venden el terreno urbanizado resultante. En tal proceso, el urbanizador del terreno y sujeto pasivo en la venta es el inicial propietario del terreno urbanizado, salvo que la comunidad de bienes desarrollara como tal una actividad que pudiera calificarse como empresarial a efectos del Impuesto*”. Según la resolución de 27-9-06 (núm. 1928-06), la consideración como sujeto pasivo del impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los sujetos adjudicatarios de una parcela resultante de un proceso de reparcelación 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, pues en caso contrario -si las operaciones se refieren a los miembros o componentes de la comunidad, 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 la existencia de una entidad que, por sí misma, y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto. En el caso concreto, una de las entidades adjudicatarias satisface una cantidad de dinero en concepto de indemnización a los otros dos comuneros por su participación en dicho condominio, procediendo así a la división de la cosa común. En este caso, la ausencia de voluntad de llevar a cabo una actividad empresarial o profesional por parte de los comuneros de forma conjunta es manifiesta por lo que la comunidad de bienes no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA, la cual ha de reconocerse, en su caso, de manera individual a cada uno de los miembros de la comunidad de bienes.

⁹⁵⁶ Sería, por ejemplo, el caso de una comunidad de bienes resultante de la indivisión de la propiedad en la adjudicación de las fincas procedentes de una reparcelación, que procede a la construcción de una edificación para su posterior venta y tiene, por tanto, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto [Resolución DGT de 16-6-06 (núm. V1176-06)].

proceso urbanístico. Si, por el contrario, se promoviese la construcción de una edificación sobre dicha parcela o, de cualquier otro modo, se efectuase por parte de la comunidad alguna actividad empresarial o profesional, entonces la comunidad se constituiría en empresario o profesional, con las consecuencias que de ello se derivan y que ya hemos analizado⁹⁵⁷.

Por último, una situación de indivisión inicial que se mantiene con posterioridad a la reparcelación. En este caso se plantea el interrogante de si, existiendo indivisión inicial en la parcela aportada y suponiendo que como consecuencia de la reparcelación se mantiene esa indivisión de resultado en la parcela adjudicada, ello determina que el terreno en cuestión ha estado afecto a una actividad empresarial o profesional llevada a cabo por la comunidad por el hecho de urbanizar dicho terreno para su posterior transmisión. En este caso, si la indivisión se va a mantener una vez realizada la reparcelación, la comunidad de bienes resultante tendrá la condición de empresario o profesional cuando el destino de las parcelas adjudicadas pro indiviso sea la venta, cesión o adjudicación por cualquier título, o cuando realice por sí misma alguna actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto, siendo entonces sujeto pasivo del mismo. En la medida en que lo que se produce es una ordenación de medios por parte de la comunidad para intervenir en el mercado, y todo ello por el previo acuerdo de los comuneros, el sujeto pasivo será la comunidad, y no los comuneros por separado⁹⁵⁸.

⁹⁵⁷ BUSTOS BUIZA, *op. cit.*, pp. 204-205, entiende que “desde un punto de vista eminentemente práctico, deben destacarse las virtudes que se derivan de esta consideración, que permite que sea cada uno de los propietarios quien, sin necesidad de contar con los demás, proceda al cumplimiento de las obligaciones que le incumben como empresario o profesional (repercusión, facturación, declaración e ingreso, básicamente), lo cual, teniendo en cuenta que no participan en la situación de indivisión de forma voluntaria, se antoja como una situación preferible a la obligatoria colaboración entre todos los copropietarios que implicaría la consideración de este proindiviso como un sujeto pasivo por sí mismo”.

⁹⁵⁸ Así lo mantiene la DGT en la resolución de 6-2-07 (núm. V0224-07), que contempla el supuesto de dos sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, que adquirieron una finca en proindiviso, la cual quedó inmersa en un proceso de reparcelación, y como consecuencia de dicho proceso cada una recibió un porcentaje de la finca urbanizada, sobre la que se construyó por ambas copropietarias una nave industrial que actualmente está destinada al arrendamiento. En tal caso la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa de la finca tenía la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto, estando las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizase sujetas al mismo.

De acuerdo con lo anterior, en el caso de pago en especie de las obras de urbanización, la situación de indivisión inicial que se mantenga una vez aprobado el proyecto de compensación, adquirirá la consideración de empresario o profesional a los efectos del IVA, si no la ostentase con carácter previo, pues precisamente la satisfacción de los costes de urbanización del terreno, la convierte en urbanizadora del mismo. Las parcelas adjudicadas en proindiviso conformarán su patrimonio empresarial, siempre que las mismas se destinen a su venta, cesión o adjudicación por cualquier título. En tal caso, se considera que la posterior transmisión que efectúe del terreno adjudicado constituye una transmisión que tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización. La transmisión está sujeta y no exenta, salvo que el terreno fuera destinado a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público (art. 20.Uno.20º LIVA)⁹⁵⁹.

En cuanto a la transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanístico en pago de los servicios de urbanización, en el momento en que se apruebe el proyecto de compensación habrá de considerarse que se produce el devengo correspondiente a esta operación; entrega de bienes que estará sujeta al IVA, pues se dan todas las circunstancias descritas en el art. 4 de la Ley del Impuesto que regula la sujeción al mismo: se produce una entrega de bienes, en el ámbito de aplicación del Impuesto, a título oneroso y realizada por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad económica.

Hemos analizado someramente las consecuencias de la existencia de una situación de indivisión en la consideración del sujeto pasivo en la actividad de urbanización desarrollada a través de una Junta fiduciaria. Es muy amplia la diversidad de situaciones que pueden plantearse en el proceso urbanístico dependiendo de la interpretación dada a determinados conceptos, pero las

⁹⁵⁹ Advierte la resolución de 29-11-05 (núm. V2435-05): “En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título”.

características y el objeto de nuestro trabajo impiden analizar en detalle todas ellas.

2.1.2. Actuación en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.1.2.1. Ámbito de la actividad económica de la comunidad de bienes.

Según se desprende del art. 4.Uno) LIVA, para que las entregas de bienes y prestaciones de servicios puedan considerarse sujetas al IVA, no basta con la atribución de la condición de empresario o profesional a quien las efectúe, sino que es necesario que dichas operaciones se realicen en el desarrollo de la propia actividad empresarial o profesional. Ello significa que, aún cumpliéndose el resto de condiciones que determinan la sujeción al impuesto, todas aquellas operaciones que realice un empresario o profesional al margen de su patrimonio empresarial o profesional, se considerarán no sujetas y, por lo tanto, no deberá repercutir el IVA correspondiente a las mismas ni podrá deducirse tampoco el impuesto soportado, en su caso, por las operaciones de las que resulte destinatario si pertenecen a su esfera privada.

El apartado Dos del citado precepto determina una serie de supuestos relativos a operaciones que se entienden realizadas, en todo caso, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional⁹⁶⁰. El primero de ellos se refiere a *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional”*. Como apuntábamos anteriormente, la sociedad mercantil ostenta la condición de empresario o profesional, salvo prueba en contrario, y, en consecuencia, se presume que las operaciones que constituyen el objeto típico de su tráfico, tienen un fin empresarial o profesional. Adviértase la diferencia de tratamiento para las sociedades mercantiles y las comunidades

⁹⁶⁰ El único supuesto que, como es lógico, dejamos al margen de nuestro estudio es el relativo a “los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario”, que incorpora el art. 1.Uno de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

de bienes en esta cuestión, pues los requisitos que determinan la condición de empresario o profesional y, por tanto, la existencia de una actividad económica, han de concurrir necesariamente en orden a la posible sujeción de las comunidades, mas no de las sociedades -empresarios por su forma legal-, cuyas operaciones se entienden realizadas en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. De ahí la importancia del principio de calificación, pues si se estimase que la comunidad que realiza una actividad económica es realmente una sociedad mercantil (incluso cuando fuese irregular), las operaciones que efectuase se presumirían desarrolladas en el ámbito de una actividad empresarial o profesional⁹⁶¹.

Por otro lado, no debemos confundir tampoco las operaciones que realicen las comunidades en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (tanto si los destinatarios son los propios partícipes como si es un tercero), con aquellas otras que puedan realizar los partícipes en el ejercicio de su propia actividad económica. Para determinar la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por la entidad, resulta indiferente la condición que ostenten sus miembros; si es posible afirmar que la consideración de empresario o profesional la ostenta la propia comunidad por referencia a la actividad que lleve a cabo, el sujeto pasivo de las operaciones sujetas que realice será ella misma y no los comuneros. Así lo ha confirmado la DGT en el ámbito del IVA, señalando que no se consideran empresarios los miembros de una comunidad de bienes por el solo hecho de pertenecer a las mismas⁹⁶². Por lo tanto, las comunidades de bienes son, cuando se cumplan los requisitos establecidos al efecto, sujetos pasivos del IVA por sí mismos, independientemente de que los comuneros, individualmente considerados, tengan en su caso dicha condición⁹⁶³.

⁹⁶¹ DE PABLO VARONA, *Comentarios...*, p. 425, advirtiendo que esta consideración podría vaciar de contenido la asimilación de las comunidades de bienes que realicen actividades empresariales a sociedades.

⁹⁶² *Vid.* Resoluciones de 14-7-87 y 16-09-87. El mismo criterio se mantiene en relación con el régimen de determinación de rendimientos de una comunidad de bienes en el IRPF, señalando que el régimen de estimación de rendimientos utilizado por la C.B. no afecta a la actividad empresarial individual desarrollada por el comunero, que puede seguir determinando el rendimiento neto de su actividad por el régimen de estimación objetiva, no siendo de aplicación, en estos casos, la incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa prevista en el art. 35 del Reglamento del Impuesto. *Cfr.* Consulta de la DGT de 24-10-00 (núm. 1856-00).

⁹⁶³ Resolución de la DGT de 11-6-07 (núm. V1197-07).

Por lo que se refiere a las operaciones realizadas por los comuneros, la sujeción al IVA de las mismas requerirá la apreciación de las circunstancias a que se refiere el art. 4.Uno) LIVA, para cada uno de ellos individualmente considerados. En este sentido, las operaciones que un comunero pueda realizar, incluso cuando el destinatario de las mismas sea la propia comunidad de bienes, estarán sujetas al Impuesto siempre que se realicen por un empresario o profesional en el ejercicio de tal actividad, mientras que no estarán sujetas cuando se trate de operaciones que afecten a su patrimonio particular o se realicen por un comunero que no ostente la condición de empresario o profesional. En cualquier caso, se ha de tener en cuenta que, si el comunero es un particular, el hecho de realizar una actividad empresarial o profesional a través de una comunidad no alterará dicha condición, siempre que actividad sea la misma.

En segundo lugar, se consideran realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, *“las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto”*. La aplicación del precepto a las comunidades de bienes permite entender realizadas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional cualesquiera transmisiones o cesiones de uso de bienes o derechos integrantes del patrimonio empresarial o profesional de las mismas. A tales efectos, se han de considerar incluidas las operaciones típicas en el desarrollo normal de la actividad que realiza la comunidad (entregas de bienes y prestaciones de servicios), así como la transmisión (incluso con ocasión de la disolución de la entidad) de los activos fijos afectos a la actividad. Y es preciso señalar que, aunque el precepto alude únicamente a los “terceros” como destinatarios de dichas operaciones, es posible que dicha condición la ostenten los propios miembros de las entidades. En cualquier caso, una vez determinada la condición de empresario o profesional en la comunidad de bienes, dicha previsión confirma la asimilación de las mismas a las entidades con personalidad jurídica desde el punto de vista del IVA.

2.1.2.2. Presunción de ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

El artículo 5.Tres) LIVA presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en dos casos concretos: a) *En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio*⁹⁶⁴; y b) *Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de la ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.*

Por lo que se refiere a la primera presunción se ha de tener en cuenta el cambio que introdujo la LIVA/1992 con respecto a la LIVA/1985. Las condiciones que anteriormente permitían presumir la habitualidad en el ejercicio de una actividad económica, con la Ley actual del Impuesto, presumen la propia existencia de una actividad empresarial o profesional. Como manifiestan algunos autores, la habitualidad es una nota que caracteriza subjetivamente al empresario o profesional, pero una vez definido éste, todas las operaciones que realice en el ámbito de su actividad, aunque sean ocasionales, serán operaciones sujetas⁹⁶⁵. Así se explicaría que la Ley actual del IVA haya suprimido la referencia a la habitualidad como nota definitoria de la condición de empresario o profesional (art. 5.Uno)⁹⁶⁶ y, asimismo, que haya delimitado el hecho imponible en operaciones interiores, no sólo incluyendo las realizadas con carácter habitual y ocasional, sino enumerando también otras cuya realización atribuye a quien las efectúa la condición de empresario o profesional aunque se realicen con carácter ocasional [art. 4.uno.c), d) y e)]. De ahí que la remisión del art. 5.Tres) LIVA al art. 3 C.co., deba interpretarse presumiendo el ejercicio de una actividad económica a efectos del IVA en los mismos supuestos en que a

⁹⁶⁴ De acuerdo con el art. 3 C.co.: “Existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio, desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil”.

⁹⁶⁵ RAMÍREZ GÓMEZ, *op. cit.*, p. 57, y VARONA ALABERN, J. E., “La onerosidad en el IVA”, *RDFHP*, núm. 209, 1990, pp. 1151-1152.

⁹⁶⁶ De acuerdo con los arts. 4.2.1º y 4.3 LIVA/85, la condición de empresario o profesional requería el ejercicio *habitual* de la actividad económica y éste era objeto de presunción en los mismos supuestos en que ahora se presume el ejercicio de una actividad económica. De ahí que haya sido destacado que no es la “habitualidad” sino la “intencionalidad” de intervenir en la producción de bienes y servicios mediante la ordenación por cuenta propia de factores de producción, lo que define el ejercicio de una actividad económica.

efectos mercantiles se presume el ejercicio habitual de la actividad por un comerciante o empresario (publicidad de un establecimiento)⁹⁶⁷.

En cuanto a la presunción relativa a la contribución por el IAE, únicamente señalaremos que, de acuerdo con el art. 83 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁹⁶⁸, son sujetos pasivos del Impuesto las entidades del artículo 35.4 LGT, “siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”, constituido por el “mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del Impuesto” (art. 78.1 TRLHL). Por lo tanto, la comunidad de bienes será sujeto pasivo del impuesto cuando realice una actividad empresarial, profesional o artística que -de conformidad con el art. 79.1 del mismo texto refundido- tendrá dicho carácter “cuando suponga 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”. No obstante, hay que tener en cuenta que el art. 82.1.c) TRLHL, declara exentos del pago del impuesto determinados sujetos pasivos, entre otros, las entidades del art. 35.4 LGT (*vgr.* las comunidades de bienes), que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Como señalábamos anteriormente, al margen de la utilidad de estas presunciones y otras circunstancias, para valorar la realización de una actividad económica por parte de la comunidad de bienes puede resultar efectivo atender a la existencia o no de elementos objetivos como facturas, recibos o cualquier otro soporte documental, en que se justifique la realización de la actividad empresarial que se afirma desempeñar; y que den prueba suficiente de la ordenación de factores productivos característicos de cualquier actividad empresarial, como podrían ser el alquiler de locales u oficinas, la adquisición de material para la realización del trabajo, o la contratación de trabajadores⁹⁶⁹.

⁹⁶⁷ BONET SÁNCHEZ, *op. cit.*, p. 274.

⁹⁶⁸ Aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE del 9).

⁹⁶⁹ En esta línea se manifiesta la STSJ Madrid de 24-1-01 (JT 2001, 620).

2.1.2.3. Inicio de las actividades empresariales o profesionales.

El último inciso del artículo 5.Dos) LIVA determina el momento a partir del cual un empresario o profesional adquiere dicho *status* y se considera iniciada su actividad económica. La eventual aplicación a la comunidad societaria de esta previsión supone que, a efectos del impuesto, las actividades empresariales o profesionales que aquélla realice se entiendan iniciadas desde el momento de adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de utilizarlos para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. De igual modo, desde dicho momento tendrá la condición de empresario o profesional lo que, en definitiva, supone reconocer su condición de sujeto pasivo del IVA y el nacimiento del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas con motivo de las operaciones previas al comienzo de sus actividades económicas, sin que sea necesario esperar al inicio efectivo de su actividad ni a un reconocimiento formal por parte de la Administración Tributaria⁹⁷⁰.

Como ya vimos, una forma típica de constitución de una comunidad societaria vendrá dada por la adquisición proindiviso de bienes con la finalidad expresa de destinarlos a la realización de actividades económicas;

⁹⁷⁰ De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que incluso los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de una empresa pueden ser considerados como actividades económicas con arreglo al actual art. 9 Directiva 2006/112/CE, pues sería contrario al principio de seguridad jurídica el que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa, es decir, cuando se produjera el ingreso sujeto al Impuesto. Cualquier otra interpretación del supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma” (vid. Sentencias de 21-3-00 (TJCE 2000, 47), as. C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa y otros asuntos acumulados*, con apoyo en las de 14-2-85 (*Rompelman*, As. 268/83), 29-2-96 (*INZO*, C-110/94), 21-9-88 (TJCE 1989, 31), As. 50/87, *Comisión de las Comunidades Europeas vs República Francesa*; 6-7-95 (TJCE 1995, 117), As. C-62/93, *BP Soupergaz*; 15-1-98 (TJCE 1998, 1), As. C-37/1995, *Belgische Staat contra Ghent Coal Terminal*. Asimismo, declara el Tribunal de Justicia en las sentencias de 8-6-00, As. C-98/98, *Midland Bank plc* (TJCE 2000, 126); As C-396/98, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR* (TJCE 2000, 125), y As. C-400/98, *Brigitte Breitsohl* (TJCE 2000, 127), que el único efecto del reconocimiento de la condición de sujeto pasivo reside en la imposibilidad de privarle con efecto retroactivo de dicha condición, excepto en las situaciones de abuso o de fraude, sin infringir los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

hasta el punto de que el propio art. 60.1 del Reglamento del ITPAJD, determina en estos casos que, con independencia de la adquisición, existe una convención para constituir una comunidad de bienes sujetas a la modalidad “operaciones societarias” del ITPAJD. Ahora bien, teniendo en cuenta que el art. 5.Dos) LIVA atribuye la *condición de empresario o profesional* a quienes realicen la adquisición de bienes y servicios con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad económica, en el supuesto mencionado se podría plantear la duda acerca de quién ostenta la condición de empresario o profesional: si la propia comunidad como sujeto independiente o, por el contrario, cada uno de los adquirentes proindiviso, máxime cuando el art. 97.Cuatro LIVA señala la posibilidad de deducir proporcionalmente la cuota soportada en las adquisiciones de bienes y servicios⁹⁷¹. Sin embargo, no parece este precepto referirse al supuesto de una comunidad societaria sino más bien a una adquisición en común por *distintos sujetos pasivos*⁹⁷²; en la medida en que sea posible atribuir la condición de empresario o profesional a la propia comunidad y no a los comuneros de forma independiente, será ésta quien tendrá derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones de inversión previas al inicio de la

⁹⁷¹ El art. 97.Cuatro) LIVA reza lo siguiente: “*Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de la base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios*”.

⁹⁷² La resolución de la DGT de 29-1-99 (núm. 0121-99) aborda el tratamiento de las cuotas soportadas en la adquisición en común de bienes por varios profesionales. En ella se señala que si cada una de las tres personas que van a ejercer la abogacía se han dado de alta en el IAE, podría deducirse que cada uno de ellos tendrá la condición de sujeto pasivo del IVA. Ello no obsta para que, en el supuesto de que los citados profesionales constituyan, además, una comunidad de bienes, el sujeto pasivo de las operaciones sujetas realizadas por la misma fuera la citada comunidad. En consecuencia, si cada uno de los profesionales ejerce por sí mismo la profesión de la abogacía, siendo, por tanto, sujetos pasivos independientes, podrán deducir la parte proporcional que le corresponda de las cuotas de dicho tributo soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas en común. Asimismo, las SSTSJ de Asturias de 24 de octubre (JT 2001, 1804), 13 de noviembre (JT 2001, 1874), 18 de diciembre (JT 2002, 42) y 29 octubre (JT 2001, 1806) de 2001, afirman que las comunidades de bienes son sujetos pasivos del impuesto, en cuanto realizan entregas de bienes o prestan algún servicio, y que el citado artículo 97.Cuatro LIVA, toda vez que va referido a la adquisición mancomunada entre varios sujetos pasivos, no es aplicable al supuesto contemplado en el que sólo existe un sujeto pasivo, determinado por la comunidad de bienes.

actividad, máxime si tenemos en cuenta que el IVA es un impuesto de naturaleza subjetiva y el derecho a la deducción debe ser ejercitado por el empresario o profesional que cumpla los parámetros establecidos a tal efecto.

Como decíamos, la intención de desarrollar una actividad empresarial o profesional a la que alude el art. 5.Dos) LIVA ha de venir acompañada por la existencia de *elementos objetivos* que la confirmen, pues así lo ha señalado tanto la jurisprudencia comunitaria como la interna. A efectos de la acreditación de los mismos, el art. 27.2 del Reglamento del IVA, menciona, con carácter enunciativo, determinadas circunstancias y criterios que en el supuesto de una adquisición proindiviso por varios sujetos, podrían ser de gran utilidad para determinar si la actividad se va a desarrollar por la propia comunidad de bienes. Así por ejemplo, la *naturaleza de los bienes y servicios* adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar; el *período transcurrido* entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las operaciones que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional; o el *cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables* exigidas por las normas aplicables a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales. En particular, la presentación de la declaración de carácter censal de comienzo de la actividad; la llevanza de la contabilidad y de los libros registro exigidos por la normativa del Impuesto (en particular, el libro registro de facturas recibidas y el libro registro de bienes de inversión); disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar; así como haber presentado declaraciones tributarias por otros impuestos distintos del IVA y correspondientes a la misma actividad económica.

En cualquier caso, tratándose la intención de empresa de una cuestión de hecho, aquélla debe acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, teniendo en cuenta que la carga de la prueba de dicha intención, esto es, la aportación de los elementos objetivos que confirmen la

misma, corresponde a quien efectúa tales adquisiciones⁹⁷³. Cumpliéndose las condiciones señaladas, la comunidad societaria que adquiera bienes y servicios, con la intención de comenzar con carácter independiente una actividad económica, tendrá a partir de dicho momento la condición de empresario o profesional, y, consecuentemente, la posibilidad de deducirse el IVA devengado o ingresado, correspondiente a los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretenda realizar y que conlleven derecho a deducción. De lo contrario, la actividad empresarial o profesional se entenderá iniciada en un momento posterior, en concreto, cuando comience la realización de las operaciones que constituyen el objeto de su actividad empresarial o profesional.

Así por ejemplo, serán deducibles las cuotas soportadas por una comunidad de bienes en la adquisición de un solar para la construcción sobre el mismo de unas naves que se dedicarán al arrendamiento, en la medida en que exista una intención inicial de afectarlo a una actividad empresarial. Por tanto, se admite que desde el momento de la adquisición proindiviso se constituye una comunidad societaria cuyo patrimonio empresarial estará integrado por el solar adquirido. El IVA repercutido por el transmitente en la adquisición y soportado por la comunidad podrá ser objeto de deducción por la misma, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 92 y siguientes de la Ley del IVA, que analizaremos más adelante⁹⁷⁴.

⁹⁷³ Como recuerda la sentencia de la AN de 3-5-13 (JUR 2013, 162225):“(…) *la adquisición de bienes y servicios efectuada con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional supone el inicio de tal actividad, aunque la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la misma se produzca con posterioridad; no obstante, para que ello sea así, es necesario que dicha intención se vea acompañada por la existencia de elementos objetivos que la confirmen (sentencia Gabalfrisa, apartados 46 y 47). La carga de la prueba recae sobre quién solicita la deducción (sentencias Rompelman apartado 24 y Gabalfrisa, apartado 46)...*”. Asimismo, como se afirma en las Resoluciones de la DGT de 22-11-07 (núm. 2487-07), 27-11-07 (núm. 2539-07) y 7-2-11 (núm. 0252-11), el artículo 27.2 RIVA contiene una lista ejemplificativa de los elementos de prueba que, de forma particular, permiten acreditar que la adquisición de bienes o servicios se realiza con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional -debiendo tenerse presente, en todo caso, que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada-

⁹⁷⁴ Cfr. Resolución de la DGT de 10-6-05 (núm. V1040-05):“(…) *la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del solar, si bien existente desde el mismo momento de su adquisición según establece el art. 392 del Código civil, tendrá la*

2.2. Presupuesto material: Operaciones gravadas realizadas por comunidades de bienes.

2.2.1. Entregas de bienes: concepto y alcance. Supuesto general.

Para determinar la posible sujeción a gravamen de las operaciones realizadas por una comunidad societaria debemos delimitar con carácter previo los conceptos que configuran el elemento objetivo del hecho imponible de las operaciones interiores. En lo expuesto hasta el momento hemos avanzado ya que las entregas de bienes, junto con las prestaciones de servicios, constituyen los hechos imposables propios del IVA, en cuanto que con ellos se manifiesta el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Conforme al artículo 8.Uno LIVA: *“Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”*. Este concepto deriva de lo establecido en el art. 14.1 de la Directiva 2006/112/CE, que dispone que se entenderá por tal entrega, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Sobre esta noción, el TJCE se pronunció en la sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, as. C-320/88⁹⁷⁵, afirmando que el concepto *entrega de bienes* no se refiere a la transmisión de la propiedad en las distintas formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación cuyo objeto sea la transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que habilita a la otra para disponer del mismo como si, efectivamente, fuera su propietaria.

consideración de empresario o profesional en la medida en que dicho solar se haya adquirido con la intención de dedicarlo a la actividad de arrendamiento. Desde ese momento, vendrá obligada a solicitar el alta en el Censo de obligados tributarios...”.

⁹⁷⁵ (TJCE 1990, 98). La sentencia rechaza toda posibilidad de coherencia entre el concepto tributario “entrega de bienes” (hecho imponible en el IVA) y el concepto civil de “transmisión jurídica de propiedad mediante la inscripción”; y entiende producido el hecho imponible, incluso en un ordenamiento que rija el principio de inscripción constitutiva, en todo caso de transferencia por un empresario de las facultades de usar, gozar, disfrutar, enajenar y gravar un bien, de manera que el adquirente lo reciba (“disponga de él” en el sentido de la traducción literal o literaria del francés) como un propietario, *vid.* BLANQUER UBEROS, R., “La entrega de bienes sujeta a IVA y la inscripción constitutiva de las transmisiones inmobiliarias entre vivos”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 72, 1991, p. 172.

Mantiene el Tribunal que si la existencia de una entrega de bienes estuviera sometida al cumplimiento de los requisitos establecidos por cada una de las legislaciones nacionales, el objetivo de que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles podría verse comprometido⁹⁷⁶. Por esta razón concluye que para conceptuar una entrega de bienes a efectos del impuesto no es preceptiva la transmisión de la propiedad jurídica del bien, sino que basta la mera puesta a disposición del mismo con independencia de la forma en la que se produzca aquélla. Desde esta perspectiva, la transmisión del poder de disposición implica la transferencia de la disponibilidad económica de un bien; noción más amplia que la de transmisión de la titularidad jurídica, que trasciende de las meras operaciones de compraventa, que si bien constituyen una de las principales formas de entrega de bienes no son las únicas que pueden gravarse por este concepto.

En resumen, la noción de entrega de bienes, de acuerdo con la interpretación comunitaria, no puede circunscribirse estrictamente al dictado del Derecho civil nacional, pues la mera transposición del concepto jurídico de *transmisión de la propiedad* deviene insuficiente para interpretar el concepto de entrega de bienes conforme a su sentido comunitario; desde esta perspectiva, el adquirente no tiene por qué ser el propietario desde el punto de vista civil, basta con que adquiera la capacidad de disponer del bien situándose en una posición análoga a la del propietario, lo cual se puede producir mediante título de compraventa, aportación o disolución societaria, resolución administrativa o jurisdiccional, etc. Esta interpretación que el TJUE ha confirmado en diversas sentencias posteriores⁹⁷⁷, es la que acoge plenamente la DGT en múltiples pronunciamientos⁹⁷⁸.

⁹⁷⁶ Véase en este sentido la STJCE de 14-7-05 (TJCE 2005, 236), As. C-435/03, *British American Tobacco International Ltd, Newman Shipping & Agency Company NV y Belgische Staat*, en la que señala que esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva, que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles.

⁹⁷⁷ Entre las más recientes podemos destacar la de 18-7-13 (TJCE 2013, 236), *Caso Evita-K contra K.*, que señala que el concepto de “entrega de bienes” con arreglo a la Directiva 2006/112 y la prueba de la realización efectiva de tal entrega no están vinculados a la forma de adquisición de un derecho de propiedad sobre los bienes de que se trate. En este contexto, corresponde al juez nacional determinar, caso por caso, en función de los hechos del asunto concreto, si existe una transmisión del poder de disponer del bien de que se trate como un propietario. En el mismo sentido, las SSTJUE de 3-6-10 (TJCE

De conformidad con la interpretación expuesta, no podemos negar la posible existencia de una entrega de bienes en el ámbito de actuación de una comunidad de bienes, en base a la consideración de que no hay “transmisión de los bienes” de los miembros a la entidad. Efectivamente, no se produce esa transmisión porque los bienes siguen siendo propiedad de los comuneros, pero el hecho imponible del IVA no radica en la transmisión de la propiedad sino en la entrega de los bienes, sin que a esa entrega haya que anudar inevitablemente el efecto traslativo del dominio. Desde esta perspectiva es incuestionable que en el caso que comentamos hay una cesión del “poder de disposición” sobre tales bienes a la comunidad, que explica que sea ésta, y no los socios, el sujeto pasivo del IVA en las entregas posteriores que pueda efectuar.

Por último, teniendo en cuenta la autorización de la Directiva comunitaria a los Estados miembros para asimilar a una entrega de bienes a título oneroso determinadas operaciones aunque no impliquen la transmisión del poder de disposición (art. 18 Directiva 2006/112/CE), el legislador español ha completado el concepto genérico de entrega de bienes, con una serie de casos específicos (art. 8.Dos LIVA), que tienen la consideración de entregas de bienes a efectos del impuesto. En términos de la resolución del TEAC de 13 de octubre de 2005⁹⁷⁹, podemos diferenciar dos supuestos en este artículo 8, el del apartado Uno que se refiere a la “transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales”, y el del apartado Dos, que se refiere a una retahíla de casos en los que se va a considerar, cualquiera que sea el

2010, 163), As. C-237/09, *De Fruytier*; 21-2-06 (TJCE 2006, 49), As. C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd y Commissioners of Customs & Excise*; 29-3-07 (TJCE 2007, 71), As. C 111/05, *Aktiebolaget NN y Skatteverket*; y 16-2-12 (TJCE 2012, 32), as. C 118/11, *Eon Aset Menidjmont OOD*.

⁹⁷⁸ Puede advertirse, p. ej., en las resoluciones de 12-2-04 (núms. 0277-04), 2-12-09 (núm. 2294-08); 15-4-10 (núm. 0722-10), y 13-1-11 (núm. V0028-11), en las que afirmó que el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria, deduciéndose igualmente que, en relación con la existencia de una entrega de bienes a estos efectos, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para su comparación con las que se confieren al propietario, determinando cuándo se ha producido esta atribución de facultades.

⁹⁷⁹ (JT 2006, 88), FJº 4º.

sustrato jurídico de la operación, que se ha producido una entrega de bienes, y ello porque la Ley habla de que “se considerarán entregas de bienes”. Se trata de situaciones que el legislador quiere configurar como hechos imponibles haya o no una transmisión jurídica del poder de disposición; no debemos olvidar que el concepto de transmisión a que se refiere la Directiva comunitaria es un concepto económico, no meramente jurídico, y es esta concepción económica la que alumbra la interpretación que de la Directiva realiza el TJUE⁹⁸⁰.

2.2.1.1. Supuestos particulares de entregas de bienes.

Sin entrar en el estudio pormenorizado de cada uno de los supuestos enunciados en el artículo 8.Dos) LIVA, interesa destacar el previsto en el apartado 2º, según el cual se califican como entregas de bienes sujetas, tanto las *aportaciones no dinerarias* efectuadas por los sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades, como las *adjudicaciones* de la misma naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de las entidades citadas; sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del ITPAJD.

2.2.1.1.1. Aportaciones no dinerarias.

El precepto anteriormente citado contiene las claves que determinan la sujeción o no al IVA de las aportaciones realizadas con motivo de la constitución o aumento del fondo de la comunidad societaria: el *carácter o condición del aportante* y, por otro lado, el *tipo de aportación*. En concreto, la sujeción al IVA de este tipo de operaciones requiere que el sujeto que la realiza sea un empresario o profesional y que, a su vez, actúe en el ejercicio de una actividad económica, lo cual significa que, necesariamente, la

⁹⁸⁰ En este sentido, VICTORIA SÁNCHEZ, *op. cit.*, p. 69, afirma también que el concepto de entrega de bienes no es un concepto puramente jurídico, sino también económico y presenta en ocasiones un carácter marcadamente instrumental, pues es el medio del que se vale la normativa del impuesto para garantizar la consecución del objetivo que éste persigue y que no es otro que el gravamen del consumo final: así ocurre con los autoconsumos de bienes (...).

aportación ha de realizarse con cargo al patrimonio empresarial o profesional; de lo contrario, estaría actuando en calidad de particular. De ahí que no constituyan entregas sujetas, las aportaciones en metálico⁹⁸¹ ni las de bienes o derechos del patrimonio particular del sujeto⁹⁸². Por otro lado, habrá que distinguir si la aportación consiste en la entrega de algunos elementos integrantes del patrimonio empresarial o bien de la totalidad del mismo, dada la existencia de reglas especiales para estos casos en la normativa del IVA/ITPO.

Cuando analizamos en el ITPAJD las aportaciones realizadas por los comuneros con motivo de la constitución de una comunidad societaria o del aumento de su fondo patrimonial, vimos que no es posible considerar la existencia de una transmisión de la propiedad de los bienes en el sentido civil del término; pero sin embargo, en el ámbito del IVA, ello no es óbice para considerar que se produce una entrega de bienes, pues lo determinante es que se dé una transmisión del poder de disposición por los comuneros en

⁹⁸¹ La DGT ha confirmado que no están sujetas las entregas de dinero como aportación social aunque se efectúen por quien tiene la condición de empresario o profesional [Resolución de 23-11-01 (núm. 2072-01)]. Asimismo, en la resolución de 25-3-04 (núm. 0757-04) aborda la cuestión relativa a la naturaleza a efectos del IVA de las cantidades abonadas entre las dos entidades para compensarse de los gastos de construcción y comercialización de una edificación en un solar del que ambas son propietarias por mitad, gastos soportados inicialmente en su totalidad por cada una de ellas. En este caso se considera que los pagos correspondientes a la mitad de los gastos en que incurra cada una, realizados con la finalidad de compensarse entre ellas, no tienen la naturaleza de contraprestación de una operación sujeta al Impuesto, sino que se corresponden con aportaciones dinerarias puestas en común por cada sociedad con la finalidad de que la comunidad de bienes constituida pueda llevar a cabo el fin propuesto. Por ello, el abono de dichas cantidades no supondrá el devengo del Impuesto.

⁹⁸² Tampoco está sujeta al IVA la transmisión de bienes a título particular, cuando el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional. Así por ejemplo, la transmisión de un solar en régimen de proindiviso, solamente estará sujeta si se realizó por personas que tuvieran la consideración de empresarios o profesionales, en particular, cuando hubieran llevado a cabo la urbanización del terreno. No obstante, dicha condición podría asimismo atribuirse a la comunidad de bienes constituida en relación con el mencionado terreno, en cuyo caso el sujeto pasivo de la entrega sería aquella, de acuerdo con el art. 84.3 LIVA. Tal sería el caso, entre otros, si el terreno transmitido hubiera estado afecto a la actividad de arrendamiento. En este caso, la entrega habría estado sujeta y no exenta del Impuesto al no serle de aplicación la exención contenida en el artículo 20.uno.20º) LIVA, al tratarse de un terreno calificado como solar. Considerando que ninguno de los copropietarios del terreno transmitido era empresario o profesional y que parece deducirse que la comunidad de bienes tampoco tuvo tal condición, la transmisión del mismo constituirá una operación no sujeta al Impuesto [Res. DGT de 4-3-04 (núm. 0504-04)].

favor de la comunidad para que ésta disponga de aquéllos como estime conveniente, con las mismas facultades que ostentan en su condición de verdaderos propietarios. Precisamente, tratándose de una comunidad societaria ello implica admitir la existencia de dos esferas jurídicas distintas.

En sentido inverso, es decir, cuando la comunidad de bienes no sea destinataria de las aportaciones sino el sujeto aportante la conclusión debe ser la misma. Adviértase que el art. 8.dos.2º LIVA no se limita únicamente a considerar la existencia una entrega de bienes en supuestos de aportaciones a comunidades de bienes sino también a cualesquiera sociedades y otro tipo de entidades. Si en el *plano subjetivo* es requisito indispensable que el aportante sea sujeto pasivo del IVA, deberíamos incluir en el concepto no sólo a la comunidad que tenga la consideración de empresario o profesional por razón de su actividad económica -referida a ella misma y no a sus miembros-, sino también aquélla otra que adquiere dicha condición por la realización de determinadas operaciones sujetas aunque sea con carácter ocasional. En este sentido, al plantearnos si, por ejemplo, estaría sujeta a IVA la aportación por una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento de locales de negocio a una sociedad o a otra comunidad de bienes, la respuesta debe ser afirmativa.

En el *plano objetivo*, el artículo 8.Dos.2. de la Ley no distingue entre aportaciones no dinerarias de bienes o de derechos, esto es, incluye cualquier aportación en especie. Así pues, la transmisión o cesión de derechos susceptibles de valoración económica que la Ley del IVA califica como prestaciones de servicios por no producirse estrictamente el supuesto previsto en el art. 8.Uno (la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales), se convierte en entrega de bienes como consecuencia de su aportación a sociedades u otro tipo de entes y, por consiguiente, esas operaciones tributan por IVA (p. ej. aportación de un derecho de usufructo a la comunidad de bienes constituye una entrega de bienes sujeta).

De todo lo anterior resulta que si la aportación de bienes o derechos a una comunidad societaria se realiza por un *particular*, dicha operación sólo tributará por el IOS, pero si se trata de un *empresario* o *profesional* que actúe como tal, la aportación de bienes afectos integrantes del patrimonio empresarial o profesional (p. ej. activos fijos o elementos del inmovilizado material), estará sujeta al IOS y, asimismo, al IVA, debiendo repercutir el impuesto a la comunidad. A modo de ejemplo, en el supuesto de

constitución de una comunidad de bienes por dos personas, con aportación de negocio (salvo el inmueble en el que se ejercía la actividad) por uno de los comuneros y su correspondiente valor en metálico por parte del otro, se declaran sujetas al IVA las entregas de bienes afectos al mencionado negocio realizadas por el primero de ellos, a la entidad de nueva constitución⁹⁸³. Asimismo, la aportación de una nave industrial a una comunidad de bienes que tiene por objeto el alquiler de este tipo de construcciones, se considerará como una entrega sujeta al IVA, solamente en el caso de que el comunero transmitente tenga la condición de empresario o profesional, con independencia de que la comunidad de bienes sea considerada como empresario o profesional o no y de que la nave industrial se afecte a una actividad igualmente empresarial o profesional. En cambio, si el citado comunero no es empresario o profesional, la operación no se encontrará sujeta al IVA, sin perjuicio de la tributación que corresponda a efectos del ITPAJD⁹⁸⁴.

Ahora bien, si debido a las circunstancias concurrentes, la aportación a la entidad resultase sujeta pero exenta conforme a la Ley del IVA (p. ej. entregas inmobiliarias que configuren una segunda o ulterior entrega de edificaciones⁹⁸⁵), sería posible ejercitar la renuncia a la exención. En este sentido y siguiendo con el ejemplo anterior, la entrega de la nave industrial que el comunero aporta a la comunidad de bienes es una operación exenta del IVA, pues se trata de una segunda o ulterior entrega de edificaciones. En consecuencia, el comunero no deberá repercutir el impuesto a la comunidad de bienes. Sin embargo, la comunidad de bienes, por su condición de

⁹⁸³ Cfr. Resolución de la DGT de 5-1-99 (núm. 0004-99).

⁹⁸⁴ Cfr. Resolución de la DGT de 11-11-05 (núm. V2285-05).

⁹⁸⁵ De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º LIVA: “Estarán exentas de este impuesto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computará a estos efectos los periodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones (...).

empresario o profesional en el Impuesto, podrá solicitar al comunero transmitente de la nave industrial la renuncia a la exención, siempre que se cumplan los requisitos mencionados en el art. 20.Uno.22º LIVA⁹⁸⁶. En este sentido, la declaración en la que la comunidad haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto, debe ser suscrita por la comunidad de bienes o por su representante legal. Si el comunero que realiza la aportación de la nave tiene esta condición, entonces podrá efectuar esta declaración en nombre de la comunidad de bienes adquirente.

Si, por el contrario, no se ejerciese la renuncia a la exención, aunque inicialmente la entrega pudiera parecer gravada por la modalidad TPO conforme a lo establecido en los arts. 4.4 LIVA⁹⁸⁷ y 7.5 TRITPAJD⁹⁸⁸, lo

⁹⁸⁶ Según los términos del art. 20.Dos) LIVA: “Las exenciones relativas a los números 20º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción”. Como recuerda la STS de 22-12-11 (JUR 2012, 30783): “según se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, en su apartado 4.6, la posibilidad de renuncia a las exenciones de determinadas operaciones inmobiliarias se establece para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, ya que éstas por las operaciones inmobiliarias no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, quedando dichas cuotas definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, debiendo el adquirente soportar, además, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del Impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación”. En idéntico sentido, *vid.* asimismo, las SSTs de 21-5-10 (RJ 2012, 6895), 12-7-12 (RJ 2012, 7842) y la Resolución del TEAC de 19-10-12 (JT 2012, 1436).

⁹⁸⁷ Art. 4.4 LIVA: “Las operaciones sujetas este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación: a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.dos”.

cierto es que la transmisión efectuada en el marco de una operación societaria únicamente tributará por el IOS, dada la incompatibilidad, así como la prevalencia de este gravamen sobre el ITPO (art. 1.2 TRITPAJD).

Por otra parte, se ha de tener presente la posibilidad de que el aportante – incluso si se trata de una comunidad de bienes- transmita elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una explotación económica autónoma. En principio, este tipo de operación se integra perfectamente en el hecho imponible del IVA definido en el art. 4.Uno de su ley reguladora, por cuanto se trata de entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en concepto de aportación social por quien ostenta la condición de empresario o profesional; incluso cuando se efectúa con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto [art. 4.Dos.b) LIVA]; ahora bien, el art. 7.1º LIVA establece la no sujeción al impuesto de dicha transmisión si se cumplen determinadas condiciones, las cuales analizaremos más adelante. No obstante, es conveniente realizar en este momento una serie de precisiones:

Primera.- Obviamente, nada se opone a que una comunidad de bienes pueda transmitir la totalidad o una parte autónoma de su patrimonio empresarial o profesional a un tercero o incluso a un comunero que vaya a desarrollar también una actividad económica, supuesto en el cual no habría sujeción al IVA en virtud del precepto señalado, si se cumpliesen el resto de condiciones para ello establecidas por la ley. Ahora bien, no se debe confundir la transmisión por la propia comunidad de elementos afectos de su patrimonio empresarial o profesional cuando implique la disolución de la

⁹⁸⁸ Art. 7.5 TRITPAJD: “No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

misma, con las eventuales transmisiones de participaciones que puedan realizar los comuneros entre sí.

Admitida la posibilidad de transmitir la condición de partícipe en una comunidad societaria, asimilando a efectos de IVA dicha transmisión con la de una participación en el capital de una entidad mercantil⁹⁸⁹, el comunero puede transmitir su participación en la entidad tanto a un *tercero* como a *otro miembro* de la entidad. En estos casos en los que la comunidad no interviene en la operación, será preciso atender a la condición subjetiva del comunero transmitente con independencia de la que ostente la comunidad (particular o empresario-profesional), así como la observancia de los requisitos que, con carácter general, determinan la sujeción a IVA de cualquier operación.

Así lo ha reconocido la DGT, por ejemplo, en el supuesto de transmisión por una mercantil de su participación en la comunidad de bienes a favor de tres sociedades que forman parte de la misma y adquirieron un solar proindiviso a fin de promover en el mismo una edificación, afirmando que ha de considerarse destinatarias de la transmisión de la participación propiedad de la mercantil a las tres sociedades adquirentes de la misma, en la parte proporcional correspondiente a cada una, no a la comunidad de bienes de la que forman parte todas ellas. Asimismo, declara que “la transmisión de la participación en la comunidad de bienes de la que forma parte la transmitente constituye una prestación de servicios sujeta al

⁹⁸⁹ Compartimos la opinión de BUSTOS BUIZA, *op. cit.*, pp. 157-159, cuando advierte: “(...) si partimos de la consideración de estas entidades como empresarios o profesionales a los efectos del IVA y, por consiguiente, de la asimilación que se hace de este tipo de entidades a las que tienen personalidad jurídica propia y diferenciada de la de sus miembros, ha de llegarse a la conclusión de que cuando se subroga a un tercero en la condición de partícipe o miembro de una de estas entidades, lo que desde el punto de vista jurídico es una operación de distinta naturaleza, ha de ser tratado a los efectos del IVA como la transmisión de una participación en el capital de una entidad mercantil (...) Lo que se transmite es, desde el punto del IVA, una participación en una entidad que desarrolla actividades empresariales o profesionales, al margen de que desde el punto de vista del derecho general dicha participación no tenga la naturaleza de tal. Si los bienes afectos a la actividad que desarrolla la entidad no se desafectan de la actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad, la transmisión por parte del comunero o miembro no debe considerarse como una operación sujeta al IVA. En caso de que se produzca dicha desafectación lo que hay es una entrega de la entidad en cuestión a su miembro o partícipe, sujeta al IVA (LIVA art. 8.dos.2º), seguida de una posterior entrega por parte de éste, no sujeta”.

Impuesto al concurrir la totalidad de los requisitos a que se refiere el artículo 4.º LIVA. A estos efectos, hay que señalar lo dispuesto por el art. 20.º LIVA, que establece la exención de un conjunto de operaciones financieras; en particular, la letra k) de dicho precepto legal proclama la exención de los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de dicho número 18º. No obstante, dicho supuesto de exención no resulta aplicable, entre otras, a las operaciones relativas a acciones, participaciones y demás mencionados, cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble (letra b'). En el supuesto planteado, se podría considerar que la participación que se va a transmitir asegura de derecho la propiedad exclusiva del tanto por ciento de un solar, en cuyo caso la transmisión estaría sujeta y no exenta⁹⁹⁰.

En cualquier caso, si quien efectúa la operación no tiene por sí mismo la condición de empresario o profesional, dicha transmisión no debe considerarse como una operación sujeta a IVA, ya que quien la efectúa es un particular. La no sujeción al IVA de estas operaciones en el entendimiento de que se trata de operaciones efectuadas por particulares actuando como tales es independiente del adquirente, que puede ser tanto la propia entidad -entiéndase el resto de sus componentes-, como uno de los miembros de la misma o un tercero. La operación se efectúa por un particular y, como tal, queda fuera de la sujeción al IVA. Sobre la tributación de la transmisión de participaciones en una comunidad de bienes que ejerce una actividad económica, se ha pronunciado la DGT en diversas resoluciones, en las cuales se afirma que la comunidad de bienes constituida tiene la consideración de empresario o profesional a los efectos del Impuesto y dicha circunstancia no puede extenderse a los miembros de la comunidad de bienes, los cuales, en tanto sean particulares, no adquieren la condición de empresarios o profesionales por el hecho de su participación en la entidad. Por consiguiente, la transmisión de la participación indivisa por uno de los comuneros no constituirá una operación sujeta al Impuesto⁹⁹¹.

⁹⁹⁰ Cfr. Resolución de 5-11-07 (núm. V2338-07).

⁹⁹¹ Vid. Resoluciones de 11-9-09 (núm. V1994-09) y 22-6-04 (núm. V1343-04), afirmando en relación con la transmisión por un comunero de su participación en una C.B. que desarrolla la actividad de farmacia: "la transmisión de la participación indivisa por uno

En el supuesto particular de que un comunero transmita su participación, no a un tercero, sino a otro miembro de la entidad y como consecuencia de tal operación, la comunidad societaria deje de existir (imaginemos, por ejemplo, la explotación de un negocio por dos entidades mercantiles en régimen de comunidad de bienes, que se disuelve al transmitir una de ellas su participación a la otra copropietaria), la DGT venía defendiendo la no sujeción al IVA de la transmisión, únicamente en el supuesto de que el adquirente continuase con la actividad empresarial o profesional que desarrollaba la comunidad de bienes y de que no existiesen más comuneros, afectando por tanto la operación al total del patrimonio empresarial o profesional de la citada comunidad⁹⁹².

A la vista del resultado práctico de este supuesto concreto de transmisión de cuota entre los dos únicos miembros de la misma -la disolución de la

de los comuneros no constituirá una operación sujeta al Impuesto, al no realizarse por quien tiene la condición de empresario o profesional. Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 7.1.A) del RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que están sujetas a ese impuesto las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Por todo ello, la transmisión de la propiedad de una cuota de participación en una comunidad de bienes por una persona física no empresario o profesional, constituirá una operación sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

⁹⁹² *Cfr.* Consultas de la DGT de 3-2-00 (núm. 0154-00) y 18-9-98 (núm. 1527-98), en la que una comunidad de bienes constituida por dos entidades mercantiles construye sobre un solar unas plazas de garaje. Finalizada la construcción de las plazas y sin haberse adjudicado las mismas a cada comunero, una entidad (A) transmite su participación a la otra (B), quedando disuelta en dicho instante la comunidad. En este caso, la DGT considera que existe una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial de la comunidad, operación que, en el caso de que B continúe el ejercicio de la misma actividad empresarial, estará no sujeta al IVA. Idéntica solución confiere la DGT en la resolución de 14-4-03 (núm. 0536-03), añadiendo, en el caso de una comunidad de bienes que disponía de un saldo de IVA a compensar a su favor, y se disuelve por la adquisición de uno de los socios de la totalidad de la participación del otro, que el adquirente podrá compensar, en sus declaraciones-liquidaciones del IVA, los saldos del mismo a favor de la comunidad de bienes. La normativa no admite que un sujeto pasivo ejercite la compensación de saldos acreditados por un tercero. No obstante, cuando quien pretende ejercitar la compensación es un empresario o profesional a efectos de IVA que ha sucedido a título universal en los derechos y obligaciones al sujeto pasivo que originó el saldo a compensar, cabe admitir dicha compensación como una más de las consecuencias derivadas de la citada sucesión universal. *Ídem.* Resolución Departamento de Hacienda y Finanzas Guipúzcoa de 22-11-04 (JUR 2005, 53848).

C.B.-, la DGT entiende aplicable al mismo la previsión contenida en el art. 7.1º LIVA, relativa a la no sujeción al IVA de la transmisión del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. En este caso, la transmisión por un comunero a otro de su cuota conlleva necesariamente la disolución de la comunidad, lo que implica la transmisión por la C.B. –en sentido económico- de su patrimonio empresarial o profesional al continuador de la actividad.

Segunda.- En caso de no sujeción al IVA de la transmisión del patrimonio empresarial o profesional (si se cumplen los requisitos contemplados en el artículo 7.1º LIVA), está previsto legalmente que la entrega de inmuebles comprendidos en aquélla quede sujeta al concepto TPO del ITPAJD (último inciso del art. 7.5 TRITPAJD), estableciéndose así una excepción a la regla general de que las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en desarrollo de su actividad están no sujetas a ITP⁹⁹³. Sin embargo, teniendo en cuenta que las aportaciones con motivo de la constitución o ampliación de una sociedad o comunidad tributan por el IOS, y la incompatibilidad de éste con el ITPO, no parece posible la sujeción a esta última modalidad del ITPAJD de los inmuebles comprendidos en el patrimonio empresarial transmitido cuando dicha transmisión se declare no sujeta a IVA. Ciertamente, el gravamen de las aportaciones no dinerarias en el IOS es compatible con el IVA, pero la no sujeción a este último impuesto de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial no debe determinar una duplicidad impositiva (TPO-OS) de la transmisión de

⁹⁹³ Para FALCÓN Y TELLA, R., “La aplicación del IVA y de TPO en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad y el proyecto de Ley de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio”, *QF*, núm. 22, 2008, pp. 9-10: “(...) la aplicación de TPO cuando entre la universalidad que se transmite figuran inmuebles resulta muy discutible desde la perspectiva comunitaria, ya que la facultad de considerar que el adquirente se subroga en la posición del cedente persigue claramente facilitar la transmisión de las empresas, evitando el coste financiero que el IVA supone, por lo que difícilmente se explica que un Estado miembro haga uso de dicha facultad para establecer sobre los inmuebles incluidos en el patrimonio que se transmite un tributo como TPO, que supone un coste definitivo y nada desdeñable, y no sólo un coste financiero. Es más, el propio tenor de la Directiva permite entender que la opción es entre sujetar a IVA toda la operación o considerar que no existe transmisión (que el adquirente «continúa la personalidad del cedente»), por lo que de optar por esta última alternativa, como ha hecho el legislador español, no puede aplicarse, en mi opinión, ningún tributo indirecto, pues fiscalmente no hay transmisión”.

inmuebles incluidos en aquél, cuando ésta ha sido gravada en el IOS y dicho concepto es incompatible con el ITPO⁹⁹⁴.

Conforme a lo expuesto hasta el momento, parece conveniente diferenciar el tratamiento de las aportaciones *no dinerarias* según el tipo de comunidad ante la que nos encontremos; en este sentido, las aportaciones que con motivo de la constitución o aumento de su fondo patrimonial se realicen a una comunidad societaria, que actúa de forma autónoma respecto de sus miembros en sus operaciones con terceros, determina la sujeción al IVA si el comunero aportante es sujeto pasivo de dicho impuesto, salvo que la entrega resulte exenta de IVA y no se renuncie a la exención, debiendo repercutir el Impuesto a la propia comunidad que, en su condición de sujeto pasivo, será la que en definitiva tendrá el derecho a su deducción. Si la aportación no dineraria se realiza por un particular o un empresario que no actúa en el ejercicio de su actividad empresarial, la entrega queda sujeta a la modalidad OS del ITPAJD, pues las aportaciones no dinerarias efectuadas por particulares nunca originan el nacimiento de otro impuesto indirecto que no sea el IOS.

Cuestión distinta sería que la transmisión se realizase a una comunidad ordinaria, meramente estática que no ejerciera actividad económica alguna (copropiedad), pues en este caso la operación obviamente no estaría sujeta al IOS y aunque, en su caso, estuviese al IVA no podría plantearse la no sujeción por causa de la transmisión del patrimonio empresarial en cuestión, medida cuya finalidad es facilitar y simplificar la transmisión de la empresa

⁹⁹⁴ En relación con las segundas entregas producidas en el contexto de una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional no sujeta (art. 7.1º LIVA), apunta ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, *op. cit.*, p. 261: “(...) el art. 7.5 del texto refundido del ITP ordena, en estos casos, el gravamen por el concepto de TPO, de las transmisiones de inmuebles que se produzcan con aquellas operaciones, pero, a nuestro entender, ello no es posible cuando los actos van a quedar sometidos al concepto de OS ni cuando la transmisión ha ocurrido a título gratuito, para evitar la superimposición del impuesto en contra de toda la ordenación sistemática tributaria; se reduciría así, únicamente, el mandato a los supuestos de enajenación onerosa no societaria de la totalidad del patrimonio empresarial; en tal caso, la calificación de «no sujeción» impide que el transmitente pueda renunciar a la «exención», por lo que se produciría un resultado discriminatorio cuando los inmuebles acompañan al total del activo respecto de los supuestos de enajenación aislada, lo que nos parece incongruente”.

o partes autónomas de la misma⁹⁹⁵. En estos casos, las transmisiones efectuadas por los sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial o profesional estarán sujetas al IVA de acuerdo con lo establecido en el art. 4.Dos.b) LIVA, salvo en el supuesto de que se trate de una operación sujeta y exenta (p. ej. segunda o ulterior entrega de edificaciones), en cuyo caso tributará por ITPO, dejando a salvo la posibilidad de renunciar a la exención en los términos apuntados. A diferencia del supuesto anterior, la repercusión del impuesto deberá realizarse a cada uno de sus miembros conforme a su cuota de participación porque en tal caso, no hay un único sujeto pasivo (comunidad societaria), sino varios distintos, que soportan conjuntamente cuotas del Impuesto correspondientes a los bienes y servicios adquiridos en común. Por otro lado, las transmisiones efectuadas por particulares sólo se gravarán por ITPO.

2.2.1.1.2. Adjudicaciones no dinerarias.

Como ya hemos señalado, según el art. 8.Dos.2º LIVA, también las adjudicaciones no dinerarias que se produzcan con motivo de la disolución total o parcial de comunidades de bienes, se consideran entregas de bienes sujetas al impuesto. No obstante, esta previsión legal ha venido planteando problemas de interpretación en los casos de disolución de comunidades de bienes constituidas para la promoción-construcción de edificaciones y adjudicación de los pisos resultantes a sus miembros, como veremos a continuación.

En cualquier caso y desde un punto de vista subjetivo, la *entidad adjudicante* ha de ser sujeto pasivo del IVA. Si en el caso de las sociedades mercantiles no cabe duda que las adjudicaciones de bienes que se produzcan con motivo de su liquidación o disolución total o parcial se consideran entregas de bienes sujetas al impuesto, tratándose de comunidades de bienes, la misma conclusión requiere la previa calificación de la entidad como sujeto pasivo del IVA. En cuanto al *sujeto receptor* o destinatario de dichas

⁹⁹⁵ Conviene recordar que el art. 19 de la Directiva 2006/112/CE faculta a los Estados miembros para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad de cedente.

adjudicaciones, el precepto comentado nada dice expresamente sobre la condición del mismo, pero atendiendo al art. 4, apartados Uno y Dos.b) LIVA, por el cual quedan sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se efectúen en favor de los miembros o partícipes de las entidades que las realizan, incluso con ocasión del cese de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto, hemos de admitir que los destinatarios de las adjudicaciones pueden ser tanto *terceros* como los *proprios miembros* de la comunidad de bienes. Únicamente se habrá de tener en cuenta que la eventual condición de sujeto pasivo del IVA en el adjudicatario, determinará que pueda recuperar el Impuesto soportado por los bienes adjudicados que, en caso de no ostentar dicha condición, deberá asumir como consumidor final de los mismos.

Para la doctrina administrativa, de forma acertada a nuestro entender, si una comunidad de bienes tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA según lo dispuesto en el art. 84.Tres de la ley del Impuesto, estaríamos ante un supuesto similar al de una adjudicación realizada por una sociedad mercantil y, por tanto, debe considerarse que, con independencia de que desde un punto de vista civil no exista transmisión de la propiedad, son entregas de bienes las adjudicaciones no dinerarias en favor de los comuneros en caso de disolución total o parcial de las comunidades de bienes. De acuerdo con esta afirmación, en supuestos habituales de promoción-construcción inmobiliaria en régimen de comunidad, la adjudicación de edificaciones resultantes a los comuneros en atención a su participación por parte de la comunidad promotora, constituye una primera entrega de bienes sujeta al IVA por cuanto resulta aplicable el art. 8.Dos.2º LIVA. Generalmente, teniendo la comunidad la condición de promotora, la entrega reunirá las condiciones del art. 20.Uno.22º de la LIVA para ser calificada como primera entrega de edificaciones por lo que estará sujeta y no exenta del impuesto⁹⁹⁶.

Si la primera entrega de la edificación que se transmite se agota con la que efectúa la comunidad de bienes en favor de los comuneros, debemos

⁹⁹⁶ Así lo ponen de manifiesto, entre otras, las Resoluciones de la DGT de 3-12-01 (núm. 2288-99); 6-3-02 (núm. 0356-02); 26-7-04 (núm. 1496-04); 17-6-09 (núm. 1421-09); 23-2-07 (núm. V0364-07); 4-9-06 (núm. V1748-06); 13-5-08 (núm. V0960-08); 4-6-09 (núm. 1328-09); 17-3-04 (núm. 0656-04), 16-4-10 (núm. 0734-10) y, por último, 26-12-12 (núm. 2560-12).

analizar cuál es el tratamiento de la segunda o posteriores transmisiones de edificaciones que aquéllos puedan realizar a un tercero. Para determinar la posible sujeción al IVA de tales operaciones habrá que atender a la condición subjetiva del comunero, de tal modo que si la entrega del inmueble se realiza por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, la operación estará sujeta al IVA. En este caso, habría que tener en cuenta además lo dispuesto en el art. 20 LIVA que regula las denominadas exenciones en operaciones interiores. Por el contrario, la operación no estará sujeta al IVA cuando se trate de un bien inmueble integrante del patrimonio particular del comunero y la transmisión se efectúe al margen y con independencia de la realización de una actividad empresarial.

Idéntica solución se confiere a los supuestos en que la comunidad lleva a cabo la rehabilitación de edificaciones destinadas a viviendas y locales comerciales para su ulterior venta a terceros. Por lo que se refiere a la adjudicación de los inmuebles a los comuneros una vez finalizadas las obras, según la participación de cada uno de ellos en la comunidad de bienes constituida, y la posterior venta a terceros por los comuneros de la parte de la edificación que se les adjudica, mantiene la DGT, por un lado, que tanto la adjudicación a cada comunero de una parte de la edificación, como la transmisión a terceros por parte de la comunidad de bienes sin previa adjudicación a los comuneros, constituirá una primera entrega sujeta y no exenta del IVA; por el otro, que una vez realizada la primera entrega de la comunidad a los distintos comuneros, la venta o posterior entrega que cada uno de estos realice de su parte indivisa, en ningún caso estará sujeta al IVA, si se realiza por quien no tiene la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto, y por tanto la entrega estará sujeta al gravamen TPO del ITPAJD⁹⁹⁷. En caso de que los comuneros ostenten la condición de empresario o profesional, dicha entrega resultará sujeta al IVA y exenta.

⁹⁹⁷ En este sentido, *vid.* Resoluciones de 9-4-08 (núm. 0744-08); 27-9-04 (núm. V0137-04): la adjudicación a comuneros de una obra efectuada por parte de una comunidad de bienes promotora de edificaciones quedaría sujeta y no exenta al IVA, debiendo determinarse la base imponible atendiendo al coste de la obra, dada la vinculación existente; 4-7-06 (núm. V1321-06); 13-5-08 (núm. V0960-08); 16-4-10 (núm. 0734-10); 4-8-04 (núm. 1542-04); 29-11-02 (núm. 2110-01) y 9-3-04 (núm. 0559-04).

Hemos de reparar, no obstante, en la distinta interpretación del TS, sobre todo a partir de su sentencia de 23 de mayo de 1998⁹⁹⁸, dictada en recurso de casación en interés de ley, insistiendo en la idea de que *“la división de la cosa común debe ser contemplada como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división ha individualizado”*; de ahí la afirmación de que en los supuestos de disolución de la comunidad de bienes y posterior adjudicación de bienes concretos a los comuneros por la comunidad, no existe una transmisión patrimonial entre ésta y aquéllos, en tanto que las operaciones de división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio. Por lo tanto, tratándose de una mera especificación de derechos, por “primera transmisión” sólo puede entenderse la efectuada por el comunero del piso o local adjudicado y que tiene como destinatario un tercero, de tal modo que la adjudicación realizada por la comunidad en favor de los comuneros no constituirá entrega de bienes a efectos del IVA.

La sentencia de referencia señalaba que no podía prosperar la doctrina basada en considerar, a efectos del IVA, como primera transmisión, la adjudicación por parte de la comunidad al comunero, por dos motivos: en primer lugar, porque según el art. 8.Uno de la vigente LIVA (aunque la sentencia se refiere al art. 6 LIVA/1985), “se considera entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales”, y como

⁹⁹⁸ (RJ 1998, 4149). Este criterio ya lo había mantenido en su sentencia de 11-6-88 (RJ 1988, 4889), en la que pronuncia sobre un supuesto en el que los copropietarios de un terreno edificable construyen sobre él un edificio, adjudicándose la propiedad exclusiva individualizada de las partes susceptibles de aprovechamiento independiente, más una cuota ideal indivisa sobre las partes comunes. Tras citar la doctrina que defiende en sus Sentencias de 31-1-67 (RJ 1967, 422) y de 19-12-70 (RJ 1970, 5600) sobre los efectos esencialmente “determinativos o especificativos de derechos” de la división de la cosa común, señala que el caso enjuiciado, por su propia naturaleza, en ningún caso puede identificarse con el supuesto de “primera transmisión de edificios, ya se haga por bloques o separadamente por viviendas”, puesto que, en definitiva, como expresa la doctrina jurisprudencial antes citada, lo operado es una “transformación” del derecho que se ostentaba (cuota ideal indivisa sobre el total inmueble, convertida en derecho de propiedad independiente sobre una parte de él, más la atribución de un porcentaje de elementos comunes), o si se quiere, una especificación o determinación del mismo. La misma interpretación se ha mantenido por el TS en sentencias posteriores como las de 28-6-99 (RJ 1999, 6133) y 28-10-09 (RJ 2009, 7612). Asimismo, la AN en sentencias de 22-4-02 (JUR 2003, 59479), 7-5-09 (JUR 2009, 218819), 3-3-09 (JUR 2009, 154744), 22-9-11 (JT 2011, 1108), 23-5-12 (JT 2012, 1071), y 18-4-12 (JT 2012, 464).

indica el Tribunal, “la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio”. El segundo motivo es que a dicha argumentación no afecta lo dispuesto en el art. 8.Dos.2º LIVA, por cuanto éste se ha de entender referido “*a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que no es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes -pisos o locales- resultantes de la división...*” (FJº 3º).

De acuerdo con este razonamiento del Alto tribunal, también acogido en un primer momento por el TEAC⁹⁹⁹ y algunos Tribunales Superiores de Justicia, será primera transmisión sujeta y no exenta del IVA, en su caso, la que efectúe cada comunero después de la adjudicación¹⁰⁰⁰.

Las consecuencias del mismo en el ámbito de las operaciones inmobiliarias las describía VICTORIA SÁNCHEZ¹⁰⁰¹ del siguiente modo: la comunidad es empresario o profesional de acuerdo con el artículo 5.uno.d) LIVA, pues promueve edificaciones para su adjudicación o cesión por cualquier título. Ocurre, sin embargo, que ese empresario no realiza operaciones sujetas al IVA (ya que lo que hasta ahora se habían considerado como entregas de bienes sujetas y no exentas a efectos de dicho tributo han resultado ser, según el TS, simples actos internos de la comunidad de bienes que no determinan la realización del hecho imponible del impuesto) y ello lleva a una consecuencia ineludible: que la comunidad de bienes no puede deducir el IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios

⁹⁹⁹ Entre otras, pueden citarse las resoluciones de 6-11-98 (JT 1999, 16), 29-5-98, 9-10-01 (JUR 2002, 145929) y 23-5-01 (JT 2002, 518). No obstante, en sentido contrario, *vid.* la de 13-10-05 (JT 2006, 88) que considera que las adjudicaciones efectuadas por la comunidad de bienes en favor de sus comuneros como consecuencia de la promoción de edificaciones constituyen operaciones sujetas al Impuesto.

¹⁰⁰⁰ *Vid.* las sentencias del TSJ de Aragón de 16-10-00 (JT 291, 01), 23-10-00 (JT 2001, 291) y 17-9-07 (JUR 2008, 120001); STSJ Galicia de 16-2-01 (JT 2001, 976); STSJ País Vasco de 8-10-03 (JT 2003, 1551), 22-9-00 (JT 2000, 1618) y 11-2-00 (JUR 2000, 231544); STSJ Cantabria de 3-2-03 (JT 2003, 830) y 20-10-00 (JT 2000, 1830); STSJ Murcia de 29-9-01 (JT 2001, 1427) y 18-12-96 (JT 1996, 1601); STSJ C. Valenciana de 8-7-10 (JT 2010, 1006); STSJ de Asturias de 22-7-99 (JT 1999, 1714); y STSJ Madrid de 17-2-11 (JT 2011, 439), 27-1-11 (JT 2011, 336), 25-1-11 (JT 2011, 426), 4-4-13 (JT 2013, 981), 21-1-13 (JT 2013, 524), 11-6-13 (JT 2013, 1394), 17-12-12 (JT 2013, 763), (JT 2013, 761), y (JUR 2013, 45920).

¹⁰⁰¹ VICTORIA SÁNCHEZ, *op. cit.*, p. 74.

realizadas para la actividad de promoción inmobiliaria. Téngase en cuenta, además, que el IVA soportado por la comunidad en la actividad de promoción tampoco podrá ser deducido por los comuneros consumidores finales en tanto que, como hemos apuntado en varias ocasiones, es doctrina reiterada por la DGT que no se considerarán empresarios o profesionales los partícipes de una comunidad por el mero hecho de pertenecer a la misma. En estos casos, la distorsión del mecanismo a través del cual el IVA llega al consumidor final es evidente: si el comunero adjudicatario no actúa como empresario o profesional, la transmisión que éste efectúe a favor de un tercero no estará sujeta a tributación y se producirá un consumo final no gravado por el IVA.

Por su parte, una autorizada doctrina considera que esta interpretación del TS no es conforme con la voluntad del legislador¹⁰⁰². En este sentido, suscribimos las críticas a la misma por parte de CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA, LOZANO SERRANO y SIMÓN ACOSTA¹⁰⁰³, que resumimos a continuación:

Primera.- El TS prescinde del tenor literal del art. 8.dos.2º LIVA, que claramente establece que son entregas de bienes las adjudicaciones no dinerarias practicadas con motivo de la disolución de comunidades. Asimismo, realiza una distinción que no contiene la ley, contraponiendo dos tipos de adjudicaciones según sean de bienes concretos o de lotes resultantes de la división, como si fuesen conceptos antagónicos, cuando resulta que toda adjudicación es concreta, incluso la que se realiza manteniendo la proindivisión sobre alguna parte de los bienes integrantes de la primera comunidad. Debemos añadir a lo expuesto por dichos autores que si fuera ésta la interpretación que debiera darse al precepto, lo que debería cuestionarse es su propia existencia, pues nada añadiría a lo dispuesto en el

¹⁰⁰² Por el contrario, BANACLOCHE, *op. cit.*, p. 3, afirma: “La aportación de un bien que se pone en comunidad (constitución convencional de comunidad) no altera del patrimonio del comunero que sigue siendo el propietario de la cosa aportada y tampoco transmite poder de disposición a la comunidad que no tiene personalidad jurídica aunque sea sujeto pasivo del IVA”.

¹⁰⁰³ CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA, LOZANO SERRANO y SIMÓN ACOSTA, “Comunidades de bienes: el IVA y la división de la copropiedad de inmuebles [Comentario a la STS de 23 de mayo 1998 (RJ 1998, 4149)], *JT*, 1998-II, pp. 1085-1088.

apartado uno del art. 8 LIVA cuando define el concepto de entrega de bienes a efectos del Impuesto como “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales”.

Segunda.- En la sentencia se identifican los efectos traslativos de la operación y el hecho imponible del IVA. Sin embargo el IVA no grava las transmisiones, sino las “entregas de bienes”, concepto más amplio que incluye casos de simple transferencia del poder de disposición sin verdadera traslación de la propiedad a favor del adquirente. En consecuencia, lo que está exento del IVA no son las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, sino las “segundas y ulteriores entregas”. No se trata, por tanto, de dilucidar si la adjudicación al comunero es o no primera transmisión, sino de averiguar si se trata de primera “entrega”, de acuerdo con el concepto tributario y sin perder de vista los fines y estructura del impuesto.

Tercera.- Con esta argumentación parece desconocer que las normas tributarias pueden apartarse de las categorías civiles a la hora de configurar el hecho imponible, siendo esto, precisamente, lo que sucede en este caso. El Tribunal olvida que las comunidades y demás entes del art. 35.4 LGT tienen la consideración de sujetos pasivos del impuesto. Por tanto, las transferencias de bienes entre estas entidades y sus comuneros deben ser consideradas como entregas... [art. 5.Uno.d) LIVA].

Actualmente, la controversia está resuelta gracias a la modificación que introdujo el art. 12.Uno de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica¹⁰⁰⁴, incorporando un nuevo párrafo en el artículo 8.Dos.2º LIVA, redactado en los siguientes términos: “*en particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación*”. Según se indica expresamente en la Exposición de Motivos de la citada Ley, esta modificación que califica como “entrega de bienes” a efectos del IVA a las adjudicaciones de inmuebles promovidos por comunidades de bienes a sus comuneros, tiene un objetivo meramente

¹⁰⁰⁴ BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012.

clarificador, lo que da a entender que para el legislador habría sido aplicable con anterioridad a su incorporación en el citado precepto.

Con ello se confirma la configuración de la comunidad societaria como un sujeto individualizado y distinto de los propios comuneros, a la vez que sujeto pasivo del impuesto por sí mismo, tal y como establece el artículo 84.tres) LIVA. De esta forma, cuando efectúe adjudicaciones como consecuencia de su disolución, se estará produciendo la entrega de bienes integrantes de su patrimonio empresarial y profesional, con ocasión del cese de su actividad económica; por lo que si se cumplen los restantes requisitos, debe considerarse una entrega de bienes sujeta al impuesto. Si bien es cierto que no se estaría transmitiendo la propiedad jurídica del bien en sentido civil, sí se estaría produciendo la transmisión del poder de disposición de la comunidad societaria a los distintos comuneros. Del mismo modo que las aportaciones a la comunidad se consideran entregas de bienes y a partir de dicho momento éstas se integran en el patrimonio empresarial o profesional de la comunidad, las adjudicaciones que ésta realice a favor de los comuneros supondrían la misma operación en sentido inverso.

Por otro lado, no debemos olvidar que si el objetivo del legislador es extender el ámbito de aplicación del impuesto a todas las actividades económicas posibles en razón del principio de neutralidad, gravando todas las fases de producción, distribución y comercialización, defender la tesis mantenida por el Tribunal Supremo implica consecuencias para la promoción de viviendas en régimen de copropiedad que son completamente contrarias al principio de neutralidad tributaria básico en este tributo y a la regulación comunitaria del mismo¹⁰⁰⁵.

2.2.2. Prestaciones de servicios.

En el ámbito de las operaciones interiores, junto con las entregas de bienes quedan sujetas al IVA, las prestaciones de servicios, a las que vamos a referirnos a continuación. La importancia de que un determinado hecho

¹⁰⁰⁵ En este sentido, téngase en cuenta que si el adjudicatario no actúa como empresario o profesional, la transmisión que esta persona efectúe a favor de un tercero no está sujeta. Por tanto, si la adjudicación al comunero tampoco lo está, se habrá vulnerado de este modo la regla de neutralidad y generalidad que es esencial en el impuesto, *vid.* CHECA, GONZÁLEZ, LOZANO, SIMÓN, *op. cit.*...

imponible sea calificado como un tipo u otro de operación radica en la aplicación de reglas especiales en cuanto aspectos relevantes del Impuesto como la localización del hecho imponible, la determinación del devengo o el tipo de gravamen aplicable. Pero, en cualquier caso, el análisis de las prestaciones de servicios que pueda efectuar la comunidad de bienes desde el punto del IVA no presenta especialidades con respecto a los entes personalizados.

En la Ley reguladora del Impuesto, las prestaciones de servicios se definen en un sentido negativo y residual; en concreto, el artículo 11.Uno, en coherencia con lo establecido en el artículo 24 de la Directiva 2006/112/CE¹⁰⁰⁶, determina que, *a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes*. En términos generales, es posible afirmar que hay entrega de bienes cuando se produce la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, mientras que hay prestación de servicios cuando se transmite un bien incorporeal o un derecho¹⁰⁰⁷.

La definición general se completa en el mismo art. 11 LIVA, ap. Dos, con una lista meramente ejemplificativa y heterogénea de supuestos que tienen la consideración de prestaciones de servicios; enumeración que, por otro lado, tiene un marcado carácter abierto, que no permite llevar a cabo una ordenación sistemática de las mismas. Ahora bien, entre las operaciones enunciadas en la norma y que quedan sujetas como prestaciones de servicios, vamos a referirnos a dos tipos en concreto: el ejercicio de actividades profesionales y los arrendamientos de bienes, cuya realización a través de una comunidad societaria suele ser bastante habitual en la práctica.

¹⁰⁰⁶ El concepto de prestaciones de servicios del artículo 24 de la Directiva 2006/112/CE, engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 de la misma norma comunitaria.

¹⁰⁰⁷ Como recuerda la resolución del TEAC de 9-6-04 (JT 2004, 1253), sólo puede hablarse de prestación de servicios y por tanto de operación sujeta, cuando la actividad del sujeto pasivo produce una utilidad o ventaja determinada a favor de una o varias personas, asimismo determinadas; y esta relación directa entre la utilidad que una parte recibe y la actividad de la otra que proporciona aquélla, es la que justifica un gravamen sobre el consumo como es el IVA, según reiterada jurisprudencia del TJUE.

En primer lugar, el precepto indicado se refiere al ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. Adviértase que la circunstancia que determina la sujeción al IVA de las actividades realizadas por los profesionales, artistas o quienes ejerzan un oficio cualquiera, es el “carácter independiente” con que se ejerce la actividad, entendido como la ausencia de relaciones laborales o administrativas. Si se cumple este requisito por parte de la comunidad, nada debería impedir su consideración como prestador de servicios. Sin embargo, la duda se plantea porque en estos casos es evidente que la entidad en sí misma no puede prestar los servicios en cuestión, sino que son los miembros de la entidad los que realizan las operaciones. Piénsese, por ejemplo, en las actividades profesionales para cuyo desempeño se exige la colegiación. Pues bien, parece claro que si en su relación con los terceros y de cara al exterior aquéllos se presentan como una entidad diferente, habría que considerar cumplido el requisito de actuación en nombre propio y con carácter independiente, siendo la comunidad quien tendrá la condición de profesional sujeto pasivo del IVA y no sus miembros¹⁰⁰⁸.

A efectos del tratamiento en el IVA, esta interpretación excluye la posibilidad de considerar que nos encontramos ante una doble prestación de servicios, es decir, una prestación de servicios sujeta al IVA entre el partícipe y la comunidad seguida de una posterior prestación por la entidad a terceros. En este sentido, compartimos la opinión de quienes mantienen que es directamente la entidad la que presta unos servicios que de alguna forma “nacen” en ella a los efectos del IVA, de manera tal que el miembro o partícipe, aun cuando no tenga ninguna relación de dependencia con la misma, se puede considerar, a estos exclusivos efectos, como asimilado al empleado que presta sus servicios en virtud de un contrato laboral, servicios

¹⁰⁰⁸ Así lo mantiene la DGT en diversas resoluciones, *vid.* p. ej., la de 17-6-97 (núm. 1255-97), en la que afirma que tributarán por el IVA los servicios prestados por el grupo de teatro constituido como comunidad de bienes para una obra cultural de una Caja de Ahorros; y asimismo la de 5-7-06 (núm. 1347-06), en la que varios notarios se plantean constituir una comunidad de bienes con el objeto de ejercer su actividad profesional, compartiendo los gastos e imputando a cada profesional el porcentaje que le corresponda del rendimiento obtenido. En este caso la consideración de la entidad con la que se pretende el ejercicio de su actividad por los notarios 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.

que, tanto en atención al concepto de empresario o profesional que establece el art. 5 LIVA como al mandato expreso del art. 7.5º de la misma norma, no se encuentran sujetos al Impuesto¹⁰⁰⁹.

Consecuencia lógica de lo anterior, es que la mera pertenencia a la comunidad societaria no altera la condición subjetiva de los componentes de la misma, de tal modo que, ni convierte en profesional a un particular que no ostente *per se* dicha condición y, en sentido inverso, no excluye tampoco la posibilidad de que, en su condición de persona física, un comunero que ejerce una actividad profesional también pueda tener la consideración de sujeto pasivo. El hecho de que la condición profesional del comunero, como sujeto individual, no interfiera con la de miembro de la comunidad societaria, es avalada por el TEAC cuando declara que el profesional persona física, dado de alta en el IAE, de forma independiente, cumple las condiciones para ser considerado sujeto pasivo del IVA y ello con independencia de que sea miembro de una comunidad de bienes, que también es sujeto pasivo del Impuesto. Por lo tanto, está obligado a presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones, teniendo presente que si no realiza actividad profesional alguna con independencia de las que se efectúen a través de la comunidad de bienes, únicamente deba cumplimentar, además de los datos identificativos, la casilla “sin actividad” del modelo de declaración correspondiente¹⁰¹⁰.

Si, con carácter general, no suelen producirse prestaciones de servicios entre las comunidades de bienes y sus miembros en el desarrollo normal de su actividad económica, tampoco se debe descartar esta posibilidad completamente. Entendemos que el supuesto podría darse en el caso en que la comunidad prestase algún servicio a uno o varios comuneros a título

¹⁰⁰⁹ Como advierte BUSTOS BUIZA, *op. cit.*, pp. 191-192: “Hay que insistir en que la anterior conclusión se propone a los exclusivos efectos del tratamiento de estas entidades en el IVA, sin que con ello se pretenda cuestionar en modo alguno la naturaleza de rendimientos de las actividades económicas que normalmente presentan los mismos en el IRPF. Lo único que se propone es que, en la medida en que el resultado de la actividad se determina por referencia a la entidad y es ésta la que tiene la condición de empresario o profesional a los efectos del IVA, y no así sus miembros o partícipes, no debe considerarse que en el normal desarrollo de sus actividades por la misma existan prestaciones de servicios por parte de sus miembros o partícipes, que en este contexto actúan por cuenta ajena en virtud de una relación de dependencia laboral”.

¹⁰¹⁰ *Vid.* Resolución de 24-11-97 (JT 1998, 83).

individual por el que obtuviese la correspondiente contraprestación (p. ej. la cesión del uso de un bien inmueble)¹⁰¹¹.

Ahora bien, no parece que puedan incluirse aquí los casos en los que la comunidad se limita efectuar un reparto de gastos comunes y necesarios para el desarrollo de las respectivas actividades de los miembros de la entidad. Nos referimos concretamente al supuesto habitual de una comunidad de bienes constituida por varios profesionales independientes, generalmente del mismo sector (ej. arquitectos, abogados, médicos, etc.), con el fin de que sea ésta quien contrate y adquiera en nombre propio todos los bienes y servicios destinados a tales actividades, tales como el arrendamiento del local, el personal administrativo, los diversos suministros, etc. Respecto a las cuotas recaudadas a los comuneros por la entidad para sufragar el coste de los bienes y servicios, no procederá la repercusión del IVA, ya que como señala el art. 4.Uno LIVA, están sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. No existiendo, por tanto, entrega de bienes ni prestación de servicios alguna por parte de la comunidad a los comuneros, la obtención de dichas cuotas no estará sujeta al Impuesto.

Sin embargo, según el criterio de la Administración Tributaria, la comunidad de bienes constituida por profesionales independientes para compartir los gastos de personal y de otros servicios necesarios para el desarrollo de sus respectivas actividades, que contrata en nombre propio los bienes y servicios destinados a tales propósitos, siendo luego satisfecho el coste de dichas adquisiciones por los citados profesionales, realiza operaciones sujetas a efectos del IVA, ya que ordena factores productivos para poder prestar unos servicios a los comuneros, debiendo repercutir el impuesto sobre los mismos, que, en definitiva, son los destinatarios de los servicios prestados.

A modo de ejemplo, en la consulta sobre la tributación del supuesto en el que “varios profesionales con alta el IAE quieren constituir una comunidad

¹⁰¹¹ Del mismo modo tampoco se excluye la posibilidad en sentido inverso de la existencia de prestaciones de servicios sujetas al IVA cuando el comunero que la efectúe tuviese la condición de empresario o profesional con independencia de la comunidad y la prestación se realizase al margen de su intervención en el normal desarrollo de la actividad de la comunidad.

de bienes sin ánimo de lucro, a los efectos de que los recibos se facturen a la misma”, la respuesta que proporciona es que *“una comunidad de bienes creada por varios profesionales con el fin de atender los gastos comunes de la actividad realizada por cada uno de ellos, desarrolla a efectos del IVA una actividad empresarial que consiste en prestar servicios a los comuneros. La base imponible de tales servicios es el importe satisfecho por los comuneros a la comunidad que no podrá ser inferior al coste de prestación de los servicios”*¹⁰¹². Por su parte, la DGT se manifiesta en términos similares en este tipo de supuestos¹⁰¹³.

Ahora bien, considerando que en el caso planteado estamos ante una simple “comunidad de gastos”, no alcanzamos a comprender qué tipo de operaciones sujetas realiza este tipo de comunidad en favor de los comuneros al margen de la distribución de los gastos derivados de los elementos comunes, máxime cuando uno de los principales presupuestos que definen el hecho imponible en las operaciones interiores sujetas al IVA, esto es, la onerosidad, está ausente en este tipo de operaciones.

A la misma conclusión ha de llegarse cuando se trata de la explotación de inmuebles por la comunidad, ya sea en virtud de un arrendamiento u otro título¹⁰¹⁴. Como vimos al comienzo del capítulo, el titular de la explotación del inmueble y el sujeto pasivo de las operaciones sujetas derivadas de dicha explotación será la comunidad. Así por ejemplo, la operación consistente en el arrendamiento de un local comercial que realiza la comunidad de bienes, constituye una prestación de servicios que está sujeta al IVA y no exenta del mismo, debiendo la citada comunidad repercutir el Impuesto¹⁰¹⁵. En

¹⁰¹² Cfr. Consulta Programa Informa AEAT nº ref. 107155.

¹⁰¹³ Vid. Resoluciones de 3-12-03 (núm. 2036-03); 11-12-01 (núm. 1919-98); 11-12-98 (núm. 1919-98); 1-6-10 (núm. V1216-10); y 19-9-11 (núm. V2093-11), que aborda un supuesto en el que uno de los profesionales es el destinatario real de las facturas de gastos correspondientes a los gastos comunes, en cuyo caso, el citado profesional puede refacturar la parte proporcional de dichos gastos a los demás profesionales. En estas circunstancias, la refacturación de gastos por parte de uno de los profesionales se considera una prestación de servicios realizada por éste y cuyos destinatarios son el resto de los profesionales que comparten dichos gastos.

¹⁰¹⁴ Según el art. 11.Dos.º LIVA, se considerarán prestaciones de servicios, entre otros, los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra; las cesiones de uso o disfrute de bienes o derechos, las ejecuciones de obra no calificadas de entregas de bienes, cesiones de bienes objeto de la propiedad intelectual o industrial, operaciones de mediación, y otras prestaciones.

¹⁰¹⁵ Vid. Resolución de la DGT de 2-8-04 (núm. 1530-04).

cualquier caso, lo que determina la adquisición de la condición de sujeto pasivo por las operaciones realizadas es la explotación del inmueble, pero no la mera propiedad de mismo; de ahí que, a pesar de su distinta naturaleza, se haya admitido que pueda tener la consideración de sujeto pasivo una comunidad de propietarios en diversos supuestos.

En principio y con carácter general, las comunidades de propietarios regidas por la Ley de Propiedad Horizontal (comunidades de vecinos) no reúnen los requisitos establecidos en la normativa del IVA para atribuirles la condición de empresarios o profesionales a efectos de dicho Impuesto, pues su operativa consiste, generalmente, en el reparto de gastos entre los distintos comuneros que integran la misma. Dichas comunidades tienen por tanto la condición de consumidores finales a efectos del IVA, no pudiendo repercutir dicho Impuesto sobre los comuneros con ocasión del cobro de las derramas que efectúan a los mismos, ni deducir las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes o servicios. Sin embargo, este criterio general no es óbice para que dichas comunidades de propietarios puedan efectivamente desarrollar actividades empresariales a título oneroso, adquiriendo de este modo la condición de sujetos pasivos del Impuesto¹⁰¹⁶. Así por ejemplo, tiene tal consideración una comunidad de propietarios de un centro comercial que, además repartir los gastos comunes de la propiedad, presta servicios de publicidad y promoción de dicho centro comercial¹⁰¹⁷.

Así pues, para determinar cuando estamos o no ante una prestación de bienes por parte de la entidad habrá que distinguir, por un lado, si la comunidad de bienes se limita, exclusivamente, a adquirir los bienes y servicios necesarios para el mantenimiento, utilización, funcionamiento, etc., de los bienes y elementos comunes, y a distribuir el importe de los gastos efectuados por tal concepto entre los miembros de la misma, en cuyo caso, no tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, sino la condición de consumidor final, no pudiendo deducir las cuotas

¹⁰¹⁶ Cfr. Resolución de la DGT de 30-4-09 (núm. V0925-09), según la cual, “es sujeto pasivo del IVA una comunidad de propietarios de un garaje que proceda a la cesión mediante arrendamiento del uso y disfrute de los elementos exteriores comunes de un local comercial de su propiedad; y asimismo, la de 6-3-12 (núm. V0486-12).

¹⁰¹⁷ Cfr. Resoluciones de la DGT de 18-1-87 (núm. 3435-86), 21-9-05 (núm. V1848-05) y 11-9-07 (núm. V1869-07).

soportadas en la adquisición de los referidos bienes o servicios, ni repercutir dicho impuesto sobre los comuneros con ocasión del cobro de las derramas que efectúe a los mismos¹⁰¹⁸. Por el contrario, si además de repartir los gastos comunes derivados de la copropiedad, realiza algún tipo de actividad (p. ej. arrendamiento de una parte del inmueble para instalación de antenas de telefonía, vallas publicitarias, etc.¹⁰¹⁹), habrá sujeción al IVA debiendo la citada comunidad de propietarios repercutir dicho tributo a los arrendatarios, y realizar la liquidación e ingreso del mismo en las correspondientes declaraciones-liquidaciones, en las que asimismo podrá deducir el Impuesto que haya soportado por las adquisiciones de bienes o servicios relacionados con la actividad empresarial o profesional. (p. ej. mantenimiento, suministros, etc., de lo arrendado)¹⁰²⁰.

Por último, y al margen de las anteriores consideraciones, con respecto a si podría considerarse que la incorporación de un miembro a una comunidad societaria a cambio de una aportación dineraria supone que ésta realice en favor de aquél una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2.1 Directiva 2006/112/CE, la respuesta debe ser negativa.

2.2.3. Operaciones asimiladas a las entregas de bienes y prestaciones de servicios: los autoconsumos.

Con el fin de evitar las distorsiones que pueden producir determinados hechos en la mecánica de aplicación del IVA, la ley reguladora del Impuesto sujeta a gravamen, con carácter general, los *autoconsumos* de bienes y servicios, los cuales asimila a las entregas de bienes a título oneroso y a las prestaciones de servicios a título oneroso, respectivamente (arts. 9 y 12

¹⁰¹⁸ La solución prevista en estos casos para la deducción del IVA es que si en las facturas que documentan entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que la comunidad de propietarios figura como destinataria se consigna, de forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida que corresponde a cada uno de los propietarios, éstos podrán deducir la cuota del IVA que se les ha repercutido, siempre y cuando sean empresarios y profesionales y cumplan los demás requisitos para practicar la deducción (Cfr. Consulta programa Informa AEAT núm. 10747; y resoluciones DGT de 11-11-10 (núm. V2424-10) y 6-6-11 (núm. V1426-11)).

¹⁰¹⁹ Resolución de la DGT de 30-9-04 (núm. V0153-04).

¹⁰²⁰ Este planteamiento es seguido también por la Resolución de la DGT de 4-02-08 (núm. V0194-08).

LIVA)¹⁰²¹. En el caso del autoconsumo externo, esto es, el que tiene lugar cuando los bienes o servicios “salen” del patrimonio empresarial o profesional, sin contraprestación alguna, ya sea por transmisión gratuita a terceros o por transferencia al patrimonio personal o consumo particular del sujeto pasivo, se trata de evitar que queden tributar por IVA consumos finales, con lo que se rompería, en cualquier caso, la neutralidad del Impuesto¹⁰²².

Como ejemplos de autoconsumo externo de bienes, podríamos citar algunos supuestos analizados en diversas consultas de la DGT; así por ejemplo, la constitución de un usufructo temporal sobre un local afecto a la actividad empresarial de una comunidad de bienes a título gratuito, es un autoconsumo de servicios sujeto y no exento del Impuesto¹⁰²³; o la entrega de unos locales de forma gratuita a una comunidad de propietarios por una comunidad de bienes que se dedica a la construcción de edificios, está sujeta

¹⁰²¹ A nivel comunitario, el art. 16 de la Directiva 2006/112/CE dispone: “*Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA. No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor como muestras comerciales*”.

¹⁰²² Como se deduce de la STJCE de 20-1-05 (TJCE 2005, 18), as. C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB y Riksskatteverket*, el objetivo de asimilar determinadas operaciones por las que el sujeto pasivo no recibe ninguna contraprestación real a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que acepta un bien o que presta servicios para fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo, por otra. Para alcanzar este objetivo, determinados preceptos impiden que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a sus fines privados o a los de su personal dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el consumidor final que compra el bien pagando el IVA. Del mismo modo, se impide que un sujeto pasivo o los miembros de su personal obtengan libres de impuesto servicios del sujeto pasivo por los cuales un particular debería haber pagado el IVA.

¹⁰²³ Resolución de 8-10-08 (núm. V2252-08): Un matrimonio, propietario de una finca que tiene alquilada desde su adquisición, a cuyo efecto tienen constituida una comunidad de bienes, constituye un usufructo temporal a título gratuito sobre dicho inmueble a favor de sus dos hijos, quienes pasan a cobrar el importe del alquiler.

y no exenta del IVA¹⁰²⁴. En este caso, afirma la DGT que la entrega es efectuada por un empresario en el desarrollo de su actividad empresarial; el sujeto pasivo de dicho tributo es la comunidad de bienes. Por lo tanto, nos hallamos ante una auténtica entrega de bienes debiendo repercutir la comunidad de bienes dicho impuesto a la comunidad de propietarios, la cual estará obligada a soportar dicha repercusión aunque la operación en cuestión (entrega de los locales) no se efectúe a título oneroso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1º.b) LIVA, que considera autoconsumos de bienes determinadas operaciones realizadas sin contraprestación: entre otras, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Con respecto a este último caso, no se debe confundir el autoconsumo con determinadas operaciones similares en las que sí existe una contraprestación real; por ejemplo, la entrega de edificaciones por una comunidad de bienes dedicada a actividad de promoción inmobiliaria, que tuviese como destinatarios a los propios comuneros. Imaginemos el supuesto típico de una comunidad autopromotora que, como vimos anteriormente, tiene la consideración de empresario a efectos de IVA. Si bien es cierto que se produce transmisión del poder de disposición de las construcciones cuando se adjudican a los miembros de la comunidad, en este caso se incumple el requisito de la gratuidad si la comunidad adquiere el terreno y sufraga los costes de la construcción de viviendas con las aportaciones o fondos obtenidos de los comuneros. A medida que éstos sean desembolsados, la comunidad emitirá facturas en concepto de pago anticipado a cuenta de la futura entrega de edificaciones¹⁰²⁵.

¹⁰²⁴ Resolución de 12-4-99 (núm. 0502-99): Con el fin de evitar la iniciación de un pleito, la comunidad de bienes integrada por dos sociedades anónimas que construye dos edificios reservándose el derecho a construir locales comerciales en las zonas diáfanas situadas en la planta baja, entrega dos locales construidos en las zonas comunes pertenecientes a la comunidad de propietarios -y que no han sido utilizados en el momento de la entrega- a la comunidad de propietarios, que no abona contraprestación alguna por la entrega de los locales.

¹⁰²⁵ *Vid.* Resolución de la DGT de 8-3-02 (núm. 0370-02): Dos matrimonios crean una comunidad de bienes para adquirir un terreno y construir en el mismo su vivienda habitual. Tras la obtención de un CIF provisional la comunidad adquiere el terreno y sufraga los costes de la construcción de las viviendas con los fondos obtenidos de los comuneros. En tal supuesto, la comunidad deberá repercutir el IVA a los comuneros

Cuestión distinta sería si se produjese el cese efectivo en la actividad empresarial de la comunidad promotora de terrenos. En principio, los bienes que en dicho momento estuviesen afectos a dicha actividad y formasen parte del patrimonio empresarial o profesional (p. ej. las viviendas terminadas y pendientes de venta) se entenderá que se transfieren al patrimonio personal de cada comunero, en cuyo caso, dicha transferencia de bienes estará sujeta al IVA al producirse un autoconsumo de bienes según el artículo 9.1.º.a) LIVA¹⁰²⁶.

Por otro lado, puede producirse también un autoconsumo interno (que no trasciende al exterior de la unidad económica) por parte de la C.B., que ha de ser gravado para evitar que se consoliden porcentajes de deducción que no corresponden a la utilización real de los bienes; así ocurrirá, por ejemplo, cuando tenga lugar un cambio de afectación de bienes corporales a un sector a otro diferenciado de su actividad, es decir, cuando determinados bienes, sin “salir” del patrimonio empresarial o profesional de la comunidad, se afecten, dentro de él, a una actividad o a un sector diferenciado de su actividad; o cuando un bien que forma parte del circulante de la empresa cambia su afectación para ser utilizado en la misma como bien de inversión. Hay que recordar, por otro lado, que para evitar sobreimposiciones determinados autoconsumos se declaran no sujetos al IVA¹⁰²⁷.

3. Supuestos de no sujeción: en particular, la transmisión de la empresa.

Desde la instauración del IVA en España, la ley reguladora del Impuesto ha completado la determinación del hecho imponible con una serie de

emitiendo facturas a éstos en concepto de anticipo a cuenta de la entrega de su futura. En la misma línea, la de 12-11-02 (núm. 1740-02).

¹⁰²⁶ En este sentido, *vid.* Resoluciones de la DGT de 20-10-09 (núm. V02343-08), 30-1-12 (núm. V0184-12), 22-10-01 (núm. 1879-01), y 21-9-09 (núm. V2082-09)

¹⁰²⁷ De conformidad con el art. 7.7º LIVA, no están sujetos los autoconsumos de bienes en general y de servicios, cuando el sujeto pasivo no hubiese tenido atribuido el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado o satisfecho en la adquisición o importación de tales bienes o servicios o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones. Tampoco se sujetan al IVA los autoconsumos de servicios distintos de los anteriores, cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y concurra el requisito citado en cuanto a la no deducción total o parcial del IVA soportado en la recepción de dicho servicio.

supuestos de no sujeción¹⁰²⁸, de los cuales nos interesa destacar ahora el relativo a la transmisión del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. Entre las situaciones que pueden afectar a la comunidad de bienes se encuentra, como es lógico, la transmisión de su patrimonio, que podrá producirse de forma directa, mediante un acto o negocio jurídico encaminado a tal fin; es lo que ocurre cuando la empresa en comunidad es vendida, permutada, donada, etc., o asimismo, a través de la realización de determinadas operaciones típicamente societarias (tales como la aportación a otras entidades, la venta de participaciones, fusión, transformación, etc.), que pueden quedar no sometidas a gravamen cuando se cumplan determinados requisitos. Igualmente, será posible que la comunidad de bienes no actúe como sujeto transmitente de su patrimonio empresarial o profesional, sino que se configure como adquirente en una operación de este tipo.

Como punto de partida es preciso recordar que de conformidad con la normativa comunitaria, y concretamente con el art. 19 de la Directiva 2006/112/CE, que recoge lo dispuesto originariamente en el art. 5.8 de la Sexta Directiva, los Estados miembros de la UE quedan facultados a considerar que las operaciones que impliquen la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no quedan sujetas al IVA. La adopción de esta medida de carácter económico-financiero, por cuanto pretende favorecer la continuidad de las empresas y eliminar el sobrecoste financiero que para el adquirente tendría la sujeción al IVA de la transmisión¹⁰²⁹, puede simplificar

¹⁰²⁸ Adviértase que la Ley del IVA no sigue un criterio uniforme para calificar las operaciones no sujetas, y junto a los casos en que claramente no se dan las notas propias de la sujeción (p. ej. los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia o las realizadas por los Entes públicos en el ejercicio de sus funciones), en otros nos encontramos con que las operaciones son empresariales o profesionales, pero se excluyen de gravamen por decisión del legislador atendiendo a razones de simplificación (transmisión global de un patrimonio empresarial), por el escaso significado económico de algunas operaciones en el conjunto de la actividad (entregas gratuitas de muestras o de objetos publicitarios), o por razones técnicas (autoconsumos de bienes que no han determinado el derecho a la deducción).

¹⁰²⁹ En términos del propio TJUE: “(...) esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado” [Sentencias de 27-11-03 (TJCE 2003, 395), as. C-497/01, *Zita Modes Sári vs Administration de l'enregistrement et des domaines*; y 10-

también el trabajo de la Administración, evitando la realización de comprobaciones para verificar la procedencia de la devolución solicitada (correspondiente al IVA soportado en la adquisición de la empresa).

Por su parte, el legislador español hizo uso de la facultad recogida en la norma comunitaria, estableciendo en el apartado primero del artículo 7 LIVA una serie de supuestos de no sujeción relacionados con la transmisión de un patrimonio empresarial¹⁰³⁰. En su configuración originaria, el citado precepto contemplaba, en primer lugar, la transmisión “inter vivos” de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo; en segundo término, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial en virtud de las operaciones de reestructuración empresarial; y por último, la transmisión “mortis causa” de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

De este modo, la transmisión de una empresa en comunidad o negocio profesional quedaría “no sujeta” por mandato de la Ley (art. 7.1º LIVA) al cumplirse las condiciones señaladas en cada supuesto del precepto. No obstante, la interpretación de los requisitos exigidos para la no sujeción al IVA de las mencionadas operaciones, venía siendo objeto de discusión. Sobre el alcance del supuesto mencionado en primer lugar, la doctrina administrativa¹⁰³¹ sostenía de modo reiterado que la no sujeción al IVA de la

11-11 (TJCE 2011, 351), as. C-444/10, *Finanzamt Lüdenscheid vs Christel Schriever*]. Como declaró la STS de 9-12-11 (RJ 2012, 1089), la memoria explicativa que acompañaba a la propuesta de la Sexta directiva justificaba la opción concedida a los Estados miembros por razones de simplicidad y con la finalidad de no perjudicar la Tesorería de las empresas implicadas en la operación. Esta argumentación se recogía también en la Memoria del Proyecto de la Ley de 1985 al justificar el supuesto de no sujeción de la transmisión total del patrimonio empresarial o profesional en la necesidad de evitar perturbaciones en las empresas transmitidas, que tendrían que adelantar la cuota soportada por IVA, y financiarla, hasta que pudieran recuperar la misma por la vía de deducciones y, en su caso, de las devoluciones.

¹⁰³⁰ Con anterioridad, el art. 5.1 LIVA/1985, ya contemplaba la no sujeción al IVA de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de uno o varios adquirentes cuando éstos continuasen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

¹⁰³¹ Por todas, *cf.* Resolución del TEAC de 29-5-98 (JT 1998, 1396). Entre otras muchas Resoluciones de la DGT podemos citar las siguientes: 12-3-07 (núm. V0513-07), 25-1-06 (núm. V0152-06); 30-11-05 (núm. V2457-05); 13-6-05 (núm. V1051-05); 17-3-05

transmisión global de un patrimonio empresarial o profesional exigía la concurrencia de los siguientes requisitos: 1º) Debía transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional¹⁰³²; 2º) El adquirente debía continuar en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente¹⁰³³; 3º) Debía existir un solo adquirente.

Esta última condición era la que servía de fundamento para negar la aplicación del beneficio de la no sujeción cuando el patrimonio empresarial o profesional se hubiera transmitido a más de un sujeto, al margen del resto de condiciones que pudiesen afectar a dicha transmisión. Entendemos que la solución era admisible en casos en los que cada uno continuaba por separado con la explotación del patrimonio transmitido o bien en aquellos otros en los que sólo uno de los distintos adquirentes era el que continuaba explotando empresarialmente los bienes adquiridos; pero más discutible con respecto a aquellas transmisiones en las que los distintos adquirentes continuaban explotando la empresa transmitida en régimen de comunidad de bienes. En sentido favorable a que a la transmisión efectuada a una comunidad de bienes pudiese ser aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el citado precepto se manifestaban CHECA GONZÁLEZ¹⁰³⁴ y TEJERIZO LÓPEZ¹⁰³⁵, considerando cumplida aquella condición cuando se adquiriese un negocio en situación de indivisión; solución que entendemos era la más

(núm. 0106-05); 3-12-04 (núm. 2046-04); 8-10-04 (núm. 1886-04); 5-8-04 (núm. 1588-04); 18-6-04 (núm. 1337-04); 10-6-4 (núm. V0042-04); 30-4-04 núm. 1142-04); 14-4-04 (núm. 0950-04); 30-3-04 (núm. 0804-04); y de 12-3-03 (JT 2003, 550).

¹⁰³² En este sentido, la SAN de 11-1-02 (JUR 2002, 143879), afirmaba: “*El patrimonio empresarial en su totalidad es aquel conjunto de bienes y derechos indispensable para continuar con la actividad de forma idéntica a como la realizaba la anterior titular, ya que no es necesario la transmisión de un todo absoluto, sino de un todo en relación a un concreto patrimonio, aquel que sirve y es imprescindible para la realización de la actividad*”. En idéntico sentido, *vid.* Resolución TEAC de 13-7-05 (JUR 2005, 279245).

¹⁰³³ La interpretación del requisito relativo a la continuidad por el adquirente en la misma actividad que el transmitente, se modificó con motivo de la STJCE de 27-11-03, asunto *Zita Modes*, momento a partir del cual, si bien es necesario que el beneficiario tenga la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión, la actividad económica que realice dicho beneficiario no ha de ser necesariamente la misma que venía desarrollando el transmitente. En este sentido, *vid.* Resolución del TEAC de 28-9-05 (JT 2005, 1572) y la consulta de la DGT de 30-4-04 (núm. 1142-04).

¹⁰³⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., “El IVA y las transmisiones globales del Patrimonio Empresarial o Profesional”, *JT*, núm. 47, 2007, pp. 17-18.

¹⁰³⁵ TEJERIZO, *op. cit.*, p. 502.

correcta tratándose de una *comunidad societaria* que operase en el tráfico jurídico, pues en la medida en que realizase operaciones sujetas impuesto estaríamos ante un *único sujeto pasivo* (art. 84.3 LIVA), esto es, un solo adquirente¹⁰³⁶.

En este sentido se pronunciaba la DGT, constituyendo buena muestra de ello las Resoluciones de 24 de marzo¹⁰³⁷ y 24 de abril de 2004¹⁰³⁸, y 15 de septiembre de 2003¹⁰³⁹; si bien en otras negaba la aplicación del beneficio de no sujeción¹⁰⁴⁰. Por su parte, algún autor consideraba no cumplido el

¹⁰³⁶ Para VICTORIA SÁNCHEZ, A., “Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 229, CEF, 2002, p. 35; ARRIBAS LEÓN, M., y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “La transmisión *inter vivos* de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 255, CEF, 2004, p. 91, el término adquirente ha de interpretarse en el sentido de “un solo sujeto pasivo”. Asimismo, ZURDO RÚIZ-AYUCAR, *op. cit.*, p. 60; y ZURDO RÚIZ-AYUCAR, y GIMÉNEZ-REYNA, E., “Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero”, *Impuestos*, t. I, 1990, p. 191.

¹⁰³⁷ (núm. 0720-04). A propósito de la disolución y liquidación de una sociedad adjudicando la totalidad de su patrimonio en régimen de *pro indiviso* a los dos socios propietarios de la misma, declaraba: “*no estará sujeta al Impuesto la aportación a la nueva comunidad de bienes de los bienes y derechos que constituían el patrimonio de la consultante siempre que aquélla continúe con la misma actividad que venía desarrollando la sociedad limitada que se disuelve y liquida*”.

¹⁰³⁸ (núm. 0714-04). Según esta resolución, la adquisición en proindiviso por dos socios de la totalidad del patrimonio empresarial de una sociedad mercantil que se disuelve y liquida, supone la constitución de una C.B. formada por ambos socios que, además tiene la consideración de empresario y sujeto pasivo a efectos del IVA, puesto que lleva a cabo la promoción de una edificación.

¹⁰³⁹ (núm. 1268-03). Con respecto a la posibilidad de aplicar el supuesto de no sujeción contemplado en el art.7.1º.a) LIVA, si los socios constituyen previamente una comunidad de bienes aportando a la misma las adjudicaciones, la DGT afirma que “*no estará sujeta al tributo la aportación a la nueva comunidad de bienes, de los bienes y derechos que explotaba la sociedad y que figuraban por tanto en el balance global de la sociedad, siempre que aquella continúe con la misma actividad que venía desarrollando la sociedad limitada que se disuelve y liquida. En caso de que no se cumplan los requisitos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional y continuidad de la actividad por parte del adquirente, la transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido*”.

¹⁰⁴⁰ Por ejemplo, en la resolución de 19-2-04 (núm. 0341-04), se plantea la disolución y liquidación de una sociedad mercantil cuyo objeto es el arrendamiento de un edificio, de forma que adjudicará a sus socios tanto el activo como el pasivo, continuando éstos la actividad de arrendamiento del edificio. Afirma la DGT que si la liquidación se realizase contemplando un pro indiviso sobre el edificio objeto de arrendamiento, en función del porcentaje de participación de cada socio en la sociedad, y adjudicando el

requisito del adquirente único si la comunidad de bienes no existía con anterioridad a la transmisión del patrimonio empresarial, sino que se constituía raíz de la adquisición “pro indiviso” del mismo por varios sujetos¹⁰⁴¹; y así lo confirmaban también algunas sentencias, como la del TSJ de Castilla la Mancha de 22 de mayo de 2000¹⁰⁴², declarando la sujeción al IVA del traspaso de un negocio de mercería a favor de dos personas físicas que constituyeron una comunidad de bienes a raíz de la citada adquisición¹⁰⁴³. En este caso, el Tribunal consideró irrelevante la continuidad por la futura comunidad de bienes en el ejercicio de la actividad que venía realizando el transmitente, en la medida en que la adquisición de la totalidad del patrimonio empresarial se realizó por dos adquirentes.

Así las cosas, entendemos que en la práctica lo más conveniente era efectuar la transmisión a favor de la comunidad directamente y no a los futuros comuneros que tuvieran intención de dar continuidad al patrimonio empresarial; esta solución o bien la posibilidad de que a la transmisión en

resto de los bienes con independencia del citado pro indiviso, no se podría aplicar el supuesto de no sujeción del art. 7.1 LIVA porque los adquirentes son un conjunto de socios. Se trataría, por tanto, de una operación sujeta al IVA. Igualmente, las Resoluciones del Departamento de Hacienda y Finanzas de Vizcaya, núm. 327/2006 (JT 2007, 515) y núm. 388/2006 (JT 2007, 676), de 6 de febrero, en las cuales se afirma que la transmisión de una oficina de farmacia, incluido el inmueble en el que se ejerce la actividad, a favor de dos hijos, también farmacéuticos, está sujeta al IVA porque la transmisión se efectúa a favor de dos adquirentes.

¹⁰⁴¹ CENCERRADO, *op. cit.*, p. 196.

¹⁰⁴² (JT 2000, 1078). También la STSJ de Castilla y León de 27-9-02 (JUR 2002, 230451) excluye a las comunidades de bienes del beneficio de la no sujeción.

¹⁰⁴³ Concretamente, el FJº 2º de la sentencia declara: “Si bien es cierto que la adquisición se realiza en proindiviso, y que ello supone caer bajo el ámbito de aplicación del artículo 392 del C.c., debe tenerse presente que la comunidad de bienes a que da lugar es consecuencia del negocio jurídico celebrado y por ello podría calificarse de tipo negocial; y será a consecuencia de la misma cuando las actoras ejerzan como ente - comunidad de bienes- la actividad empresarial o profesional. No debe olvidarse tampoco la concepción de la comunidad de bienes de tipo romano que impera en nuestro Ordenamiento jurídico, cual es la unidad de objeto y la pluralidad de sujetos de modo que confluyen varios derechos de propiedad o titularidades; pluralidad de adquirentes que nos revierte de nuevo a la normativa de IVA que supondría que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial se habría realizado por dos adquirentes, y por tanto quedaría sujeta a este impuesto y no a TPO. O lo que es lo mismo, en este caso se produce la adquisición onerosa de la totalidad del patrimonio empresarial por varias personas que supone la constitución de una comunidad de bienes, que seguirán en el ejercicio de la misma actividad que el transmitente y que queda sujeta a IVA”.

favor de la comunidad de bienes pudiera serle de aplicación algún otro supuesto de los recogidos en el art. 7 LIVA¹⁰⁴⁴ se convirtían en las únicas alternativas para considerar la no sujeción a IVA de la operación¹⁰⁴⁵.

El cambio que supuso una flexibilización en la interpretación de los requisitos de no sujeción al IVA en materia de transmisión del patrimonio empresarial, vino a través de la sentencia *Zita Modes*¹⁰⁴⁶, que precisaba el alcance del art. 5.8 Sexta Directiva (actual art. 19 Directiva 2006/112/CE). De conformidad con la doctrina derivada de la citada sentencia, acogida primero por la DGT en numerosas resoluciones¹⁰⁴⁷ y, posteriormente, por el TEAC¹⁰⁴⁸, determinados Tribunales Superiores de Justicia y, finalmente, por el propio TS en su sentencia de 13 de febrero de 2007¹⁰⁴⁹, el legislador dio nueva redacción al artículo 7º.1 LIVA a través de la precitada Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que declaró la no sujeción al IVA de “*la transmisión de*

¹⁰⁴⁴ En esta línea, CHECA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*...

¹⁰⁴⁵ Como muestra de ello la Resolución del Departamento de Hacienda y Finanzas Vizcaya de 1-12-03 (JUR 2005, 48340), señalaba: “*Aunque desde una perspectiva civil la comunidad de bienes nace con la mera adquisición en proindiviso, para que resulten aplicables tanto la no sujeción de la operación, como la renuncia a la exención, es preciso que la comunidad de bienes adquirente sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, con lo que previamente a la adquisición deberá haber obtenido, al menos, tarjeta provisional de número de identificación fiscal mediante la oportuna declaración censal*”. En el mismo sentido, la Resolución del Departamento de Hacienda y Finanzas Álava de 30-1-01 (JUR 2005, 53962), advertía: “(...) para que proceda la aplicación del supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1º.a) de la Norma deben concurrir los siguientes requisitos: (...) 2º.- La transmisión debe realizarse en favor de un solo adquirente. La adquisición pro indiviso por dos personas de los bienes o derechos que integran un patrimonio empresarial determina la constitución de una comunidad de bienes. Dicha comunidad de bienes tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA si realiza operaciones sujetas al Impuesto; estando obligada a darse de alta como entidad en el censo de la correspondiente Administración Tributaria y a solicitar su número de identificación fiscal (...).

¹⁰⁴⁶ STJCE de 27 de noviembre de 2003, as. C-497/01 (TJCE 2003, 395).

¹⁰⁴⁷ Entre otras muchas, *cf.* Resoluciones de 19-2-04 (núm. 0341-04), 30-3-04 (núm. 0804-04), 30-4-04 (núm. 1142-04), 5-8-04 (núm. 1588-04), 30-11-05 (núm. V2457-05), 29-11-06 (núm. 2449-05), 29-11-05 (núm. 2448-05), 21-7-06 (núm. V1574-06), 26-7-06 (núm. 1597-06), 11-9-06 (núm. V1825-06), 22-11-06 (núm. V2313-06), 12-12-06 (núm. V2473-06), 30-5-07 (núm. V1129-07), 21-6-07 (núm. V1340-07), 22-2-08 (núm. V0412-08), 11-6-08 (núm. V1203-08), 17-2-10 (núm. 0274-10), y 31-5-10 (núm. V1180-10).

¹⁰⁴⁸ Por todas, *vid.* Resolución del TEAC de 28-9-05 (JT 2005, 1572).

¹⁰⁴⁹ (RJ 2007, 1093). Esta doctrina ha sido reiterada en sus sentencias de 24-3-11 (RJ 2011, 2541) y 22-11-12 (RJ 2012, 10916); por la sentencia de la AN de 15-9-10 (JUR 2010, 334066) y la STSJ de Asturias de 14-3-12 (JUR 2012, 179584)

un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley”¹⁰⁵⁰.

Frente a la redacción originaria del artículo 7.1 LIVA, la versión actual introduce cambios significativos que exponía claramente la citada sentencia del TS: *“Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que*

¹⁰⁵⁰ Con la nueva redacción se eliminan las referencias a las transmisiones efectuadas a título sucesorio o derivadas de operaciones societarias, que han de entenderse subsumidas en la nueva regla de no sujeción pues, tras la reforma, el precepto se aplica con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos. Como advierte FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, p. 7, queda por tanto claro que la regla de no sujeción no se aplica sólo a las transmisiones que supongan una subrogación o sucesión a título universal (como ocurre en los supuestos de fusión y de cesión global del activo y pasivo), sino a todo tipo de transmisiones de una empresa o parte de la misma, lo que exige incluir la transmisión inter vivos de ramas de actividad aunque las mismas no se acojan al régimen especial de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades (que hasta ahora no se incluían en la Ley española). De igual modo, el TEAC reconoció que el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.uno de la Ley 37/1992 tiene un ámbito de aplicación propio y una finalidad específica y distinta respecto al régimen especial recogido actualmente en el Capítulo VII del Título VII de la LIS: *vid.* Resoluciones de 8-10-08 (JT 2009, 95), 21-9-10 (PROV 2010, 394475) y 12-5-09 (PROV 2009, 380395).

haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial”¹⁰⁵¹.

Por lo que se refiere a la problemática apuntada en relación con las comunidades de bienes, adviértase que el requisito de que la transmisión inter vivos deba ser realizada en favor de “un solo adquirente”, ha sido eliminado del tenor literal del precepto, que suprime cualquier referencia al número de adquirentes. Pero es que además, con anterioridad a la reforma legislativa este requisito ya había sido reinterpretado -a propósito de la sentencia *Zita Modes-*, en el sentido de exigir un único adquirente o destinatario, en relación con cada transmisión patrimonial de unidad económica que hubiera de ser considerada constitutiva de una rama de actividad¹⁰⁵². Por tanto, entendemos que en este momento debe resultar irrelevante que la comunidad se constituya a raíz de la adquisición pro indiviso de una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una

¹⁰⁵¹ El subrayado es mío. En este sentido, *vid.* STS de 14-5-12 (RJ 2012, 6747). Sobre los requisitos para la no sujeción al IVA de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a una rama de actividad, *cfr.* SSTS de 19-6-13 (RJ 2013, 5081); 30-6-11 (RJ 2011, 6062); 10-3-11 (RJ 2011, 2283) y sentencia de la AN de 12-7-12 (JT 2012, 847). Igual precisión se contiene en las Resoluciones de la DGT de 28-1-08 (núm. V0152-08), 22-2-08 (núm. V0834-08), 9-12-09, (núm. V2696-09), 19-1-10 (núm. V0050-10), 1-2-10 (núm. V0185-10), 15-4-10 (núm. V0274-10), 25-6-10 (núm. V1457-10), 23-7-10 (núm. V1701-10), 2-8-10 (núm. V1794-10), 4-8-10 (núm. V1844-10), 10-9-10 (núm. V1983-10), 25-3-11 (núm. V0777-11), 12-4-11 (núm. V0957-11), 19-4-11 (núm. V1016-11), 10-5-12 (núm. V1029-12), 9-7-12 (núm. V1472-12), 30-7-12 (núm. 1647-12), y 26-12-12 (núm. V2532-12).

¹⁰⁵² Como advierte VERDÚN FRAILE, E., “IVA: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y operaciones de fusión y escisión”, *TF*, núm. 195, 2007, p. 113: “Resulta indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma...En nuestra opinión, el requisito de la existencia de un solo adquirente debe interpretarse en relación con el objeto de la transmisión, esto es, con el concepto de rama de actividad, de forma que dicho requisito debe entenderse cumplido en aquellos supuestos en que se escinden varias ramas de actividad y cada una de ellas es transmitida a un solo adquirente. Lo relevante, por tanto, no es que exista un solo adquirente, sino que la rama de la actividad respecto de la que se analiza la no sujeción se transmita a un solo adquirente. En cualquier caso, todas esas dudas se despejan, ya que la posibilidad de aplicar la no sujeción establecida en el artículo 7.1º cuando existen dos o más adquirentes, cada uno de una rama de actividad distinta, encuentra apoyo en las consultas vinculantes núms. 2530-05 de 21 diciembre (JUR 2006, 33514) y 1220-07, de 12 de junio (JT 2007, 886)”.

actividad económica por sus propios medios¹⁰⁵³ y por la que resultará, en definitiva, un único empresario profesional (o “beneficiario”, si empleamos el término del art. 19 Directiva 2006/112/CE). En resumen, con nueva redacción del art. 7.1º LIVA, estará no sujeta cualquier transmisión de todo el patrimonio afecto a una empresa o actividad profesional o, simplemente, de una unidad económica capaz de funcionar autónomamente, con independencia de que se transmita a una comunidad de bienes, de la actividad que desarrolle ésta -sea la misma del transmitente u otra distinta; y del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicable en el ámbito de otros tributos.

Por otro lado, desde el punto de vista de la comunidad como sujeto transmitente, hemos de admitir que la no sujeción regirá en cualquier supuesto de transmisión de todo el patrimonio afecto a la actividad empresarial o profesional de una comunidad societaria o, simplemente, de transmisión de una unidad económica capaz de funcionar autónomamente al verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos¹⁰⁵⁴. No sería este el caso, por ejemplo, de la aportación de una oficina de farmacia en la constitución de una sociedad mercantil, supuesto en el que dada la imposibilidad legal de transmitir a la sociedad los elementos esenciales para el desarrollo de la actividad como la licencia administrativa y los medicamentos y productos farmacéuticos no existe transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Los elementos distintos de los anteriores que integren el negocio de farmacia (*vgr.* locales, mobiliario, enseres, etc.), sí podrían ser aportados a la sociedad sin que, en

¹⁰⁵³ Téngase en cuenta que aunque formalmente se sustituye el concepto de “rama de actividad” por el de “unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”, éste no es más que la definición que aporta el art. 76.4 LIS.

¹⁰⁵⁴ En estos supuestos, los adquirentes de los bienes de inversión comprendidos en las citadas transmisiones que se beneficien de la no sujeción al IVA se subrogarán, respecto de tales bienes, en la posición del transmitente en cuanto a la regularización de las deducciones practicadas por tales bienes de inversión. En tales casos, la prorrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será la que corresponda al adquirente (art. 107.5 LIVA). Sobre la disolución de una C.B. por adquisición por uno de los comuneros de la totalidad de la participación del otro, quedándose con el cien por cien (sucesión universal) y la posibilidad del adquirente de compensación íntegra del saldo existente a favor de la entidad, *cf.* DGT 0536-03 (14-04-2003).

ningún caso, tales elementos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios (gestión de la oficina de farmacia). Las entregas de tales bienes constituirían la cesión de elementos aislados a los que no puede resultar de aplicación el régimen de no sujeción¹⁰⁵⁵.

Dicho esto, si la transmisión, aún teniendo por objeto el total del patrimonio empresarial o profesional de la comunidad, únicamente consiste en la liquidación de elementos del patrimonio no susceptibles de funcionar autónomamente, a la venta de esos elementos no le será aplicable la no sujeción al IVA. En este sentido, es preciso señalar que la nueva redacción del artículo 7.1º, apartados b) y c) LIVA, excluye de la regla de no sujeción dos tipos de transmisiones que son realizadas por sujetos que tienen la consideración de empresarios a efectos del IVA, por mandato del artículo 5.uno, letras c) y d) de su ley reguladora, pero no desde el punto de vista mercantil.

Se trata de las transmisiones realizadas, en primer lugar, por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por efectuar una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que suponen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo -en particular, los arrendadores- cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes¹⁰⁵⁶. En el supuesto de transmisión por una comunidad de bienes de un inmueble o un edificio previamente arrendado a una sociedad, la DGT declara la operación sujeta a IVA aunque fuese el principal activo de la entidad, al no transmitirse una empresa o una parte autónoma de una empresa, sino únicamente un activo¹⁰⁵⁷. En estos casos entiende que la comunidad no transmite sino los bienes

¹⁰⁵⁵ Resolución de la DGT de 20-9-12 (núm. V1834-12).

¹⁰⁵⁶ De acuerdo con el último inciso del art. 7.1º.b) LIVA: *“A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales o humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma”*.

¹⁰⁵⁷ En este sentido, la Resolución de 21-7-06 (núm. V1574-06) al pronunciarse sobre un supuesto en el que dos personas físicas propietarias en proindiviso de un edificio que tienen arrendado a otra empresa donde se ejerce la actividad hotelera, proceden a la venta del edificio a un tercero, desconociendo si el comprador seguirá con la actividad de arrendamiento o lo destinará a otros fines: *“(…) si la transmisión, aun teniendo por objeto el total del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, únicamente*

inmuebles afectos a la actividad, sin que tenga lugar la transmisión de elemento adicional, corporal o incorporeal, por lo que sin acreditación de que ello ocurra, nos encontramos ante una mera cesión de bienes inmuebles que, si bien se encuentran afectos a una actividad empresarial, no constituyen por sí mismos un establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. No obstante, esta solución podría ser discutible en determinados casos si el inmueble está arrendado y se transmite el contrato de arrendamiento vigente en el momento de la operación, que no se extingue por la transmisión y que permite al adquirente continuar con su explotación. Téngase en cuenta, además, que para llevar a cabo una actividad de arrendamiento los medios materiales necesarios son los bienes a arrendar, bienes que sí se transmiten junto al derecho como arrendador; por ello es posible entender que se transmite una “explotación íntegra” sin necesidad de otros requisitos, pues ya habría explotación del inmueble con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En segundo término, se excluyen de la no sujeción las transmisiones realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de operaciones de urbanización de terrenos o de promoción, rehabilitación o construcción de edificaciones destinadas, en todos los casos, a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título¹⁰⁵⁸. De acuerdo con ello, si una comunidad de bienes

consiste en la liquidación del remanente de un activo, de forma que no se transmite un conjunto de elementos susceptibles de funcionar autónomamente, sino que lo que se procede es a la liquidación de los elementos que permanecen en el patrimonio empresarial o profesional, a la venta de esos elementos no le será aplicable la no sujeción al impuesto. Dicha transmisión, por tanto, ha de considerarse como una operación sujeta al IVA, en la medida en que se realice por un empresario o profesional”. En el mismo sentido, *vid.* Resolución de 21-7-06 (núm. V1573-06) sobre la transmisión de unos locales de negocios arrendados por los herederos copropietarios que no realizaban ninguna actividad empresarial o profesional al margen de la de arrendamiento de estos locales, cuya venta la DGT consideró sujeta al IVA; y Resolución del TEAC de 12-5-09 (JUR 2009, 374133).

¹⁰⁵⁸ Recuérdese que ante la confluencia del supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.1.a) para todo tipo de transmisiones y empresarios, junto con una norma que prevé la adquisición de la condición de empresario por la realización de operaciones de urbanización, construcción, etc., por quien no tenía hasta ese momento tal condición, la DGT concede aplicación preferente a la previsión del art. 5.d) LIVA, por cuanto que si se hiciera prevalecer la norma de no sujeción del art. 7.1.a) se privaría de sentido al art. 5.Uno.d) y la finalidad que justifica la existencia de este precepto (el gravamen del tipo

urbanizadora transmite un terreno en curso de urbanización, dicha operación no queda incluida entre los supuestos de no sujeción ya que la normativa le califica de empresario o profesional sólo a los efectos de la urbanización que realiza. Se trata, en definitiva, de evitar la aplicación de la regla de no sujeción cuando se trata de ventas aisladas que constituyen la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del transmitente.

Si no se estableciesen estas excepciones, la comunidad de bienes que vendiese un bien arrendado lo podría transmitir sin IVA, tanto en el caso de ser un bien mueble como un inmueble, si bien, en este último caso, aplicando la regla de no sujeción, en lugar de la exención de las segundas entregas y posteriores entregas de edificaciones (como sería lo normal en caso de inmuebles), argumentando que por tratarse de un arrendamiento cualquier elemento alquilado constituye por sí mismo una universalidad parcial cuya transmisión queda no sujeta. No obstante, del propio tenor precepto se deduce que si el transmitente realiza dicha actividad con carácter habitual (y no sólo ocasional), y transmite la totalidad de su patrimonio empresarial o una rama de actividad, se aplica la regla de no sujeción sin especialidad alguna¹⁰⁵⁹.

4. La base imponible.

Una vez hemos analizado los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible, estamos en condiciones de abordar la cuestión relativa a la base imponible cuando se trata de operaciones en las que intervienen las comunidades de bienes objeto de nuestro estudio. Como regla general, la base imponible del IVA está constituida por el importe total de la

de operaciones que nos ocupa) se vería privada de amparo legal, *vid.* Resolución DGT de 17-6-05 (núm. V1175-05), según la cual, “*ha de considerarse que a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional por parte de quienes tengan la condición de empresario o profesional en aplicación exclusivamente del artículo 5.uno. d) de la Ley 37/1992 no le es aplicable la no sujeción que se establece en el artículo 7.1º de la misma Ley*”. En este sentido se ha manifestado también el TEAC, entre otras, en las Resoluciones de 22-10-08 (JUR 2009, 24094) y 28-4-09 (JUR 2009, 278449).

¹⁰⁵⁹ No obstante, algún autor ha señalado que hay que tener en cuenta que si se transmiten todos los elementos alquilados, o bien un subconjunto significativo de ellos, y tales elementos van a afectarse a una actividad empresarial del adquirente, conforme a la Directiva debería aplicarse la regla de no sujeción. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, p. 10.

contraprestación de las operaciones sujetas al Impuesto (art. 78.Uno LIVA). A estos efectos, si la prestación está constituida por la entrega del bien o la prestación del servicio, hemos de entender que la contraprestación es todo lo que se entrega o se vaya a entregar a cambio de la prestación recibida¹⁰⁶⁰. Ahora bien, existe la posibilidad de que el pago de la contraprestación se efectúe no sólo en dinero, sino también de forma no dineraria (total o parcialmente), e incluso a título gratuito. Para cuantificar el importe total de la contraprestación en estos casos, la propia normativa del impuesto prevé una serie de reglas especiales sobre fijación de base imponible que se contienen en el artículo 79 LIVA.

Concretamente, el art. 79.Uno) LIVA señala que en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes¹⁰⁶¹. Por tanto, esta regla de base imponible es aplicable a cualquier supuesto en el que la contraprestación que se vaya a recibir por quien realiza la operación sujeta sea no dineraria. Casos típicos entre las operaciones de este tipo en las que puede intervenir una comunidad de bienes serían las denominadas permutas, así como las aportaciones no dinerarias para la constitución o aumento del fondo patrimonial de una comunidad societaria, efectuadas por los sujetos pasivos del IVA (p. ej. el contrato de arrendamiento para la ampliación de capital de una sociedad) o las adjudicaciones por parte de la comunidad a cada uno de los comuneros de bienes integrados de su patrimonio empresarial, como consecuencia de una reducción de capital o su disolución.

¹⁰⁶⁰ Así por ejemplo, la Resolución de la DGT de 6-10-86 (JUR 2013, 82178) señala que *“La base imponible de las entregas de edificaciones realizadas por las comunidades estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones, cualquiera que sea el concepto (aportación a los gastos de constitución o financiación de la comunidad, aportación a los gastos de funcionamiento, aportaciones para la cobertura de los gastos correspondientes a bienes o servicios efectuados para la construcción de las edificaciones u otras análogas) a que se impute el pago de dicha contraprestación”*.

¹⁰⁶¹ Añade el precepto: *“No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior”*.

Sin perjuicio de lo anterior, no podemos obviar la regla contenida en el art. 79.Cinco LIVA, sobre determinación de la base imponible respecto de las operaciones entre partes vinculadas, cuyo objetivo no es otro que evitar distorsiones en la formación de los precios de los que el IVA es un componente. En concreto, el precepto señala que *cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado*. Desde esta perspectiva, no cabe duda que las comunidades societarias y sus miembros entran de lleno en el ámbito subjetivo de aplicación de esta norma de valoración, en tanto que el apartado e) del citado precepto considera que existe vinculación entre las partes, respecto de las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes. No obstante, es preciso no sólo que exista vinculación entre las partes sino también que se den ciertos requisitos adicionales :

a) Que se trate de una operación sujeta y no exenta del IVA cuya contraprestación pactada sea inferior a la normal de mercado, cuando su destinatario no tenga derecho a deducir totalmente el IVA que la grava¹⁰⁶².

b) Que se trate de una operación cuya contraprestación pactada sea inferior a la normal de mercado y que no genere el derecho a deducir en el IVA al empresario que la realiza y, además, dicho empresario esté obligado a determinar sus deducciones aplicando la regla de prorrata¹⁰⁶³.

c) Que se trate de una operación cuya contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado y que sí genere el derecho a deducir en el IVA al empresario que la realiza cuando, además, dicho empresario esté obligado a determinar sus deducciones aplicando la regla de prorrata.

¹⁰⁶² Sería el supuesto contemplado en la Resolución DGT de 31-5-10 (núm. V1166-10), en la que considerando que el arrendamiento de unas plazas de garaje a favor de los comuneros por parte de la comunidad de bienes se efectúa a precios inferiores a los de mercado, que existe vinculación entre las partes, y que estos últimos, en principio, no tienen la condición de empresarios o profesionales, y no pueden por tanto deducir el Impuesto soportado, la DGT concluye que dicho arrendamiento habrá de ser valorado en todo caso de acuerdo con su valor normal de mercado.

¹⁰⁶³ Sería el caso de una comunidad de bienes que efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción (arrendamientos de locales sujetos y no exentos) y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho (arrendamientos de viviendas sujetos y exentos), procediendo por tanto la aplicación de la regla de la prorrata conforme al art. 102.uno) LIVA. *Vid.* Consulta de la DGT de 7-4-99 (núm. 0472-99).

A estos efectos, se entenderá por valor normal de mercado, aquel que para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del IVA español en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable –según señala el propio precepto- se entenderá por valor de mercado: a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega; b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional. A estos efectos, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en relación con las reglas de valoración de operaciones vinculadas en el artículo 18 LIS.

De acuerdo con lo anterior, la DGT ha reiterado en múltiples resoluciones que en el cálculo de la base imponible de las entregas y prestaciones de servicios que tengan lugar con motivo de las operaciones entre la comunidad y los comuneros hay que tener en cuenta las reglas de determinación de la base imponible en operaciones vinculadas. Serían aplicables, por ejemplo, en los supuestos de aportación de solares a una comunidad de bienes para la construcción en los mismos de una edificación que, una vez finalizadas las obras, se adjudique según los porcentajes de participación de cada parte¹⁰⁶⁴; asimismo, en la entrega de unas naves industriales, sin que medie contraprestación, efectuada por una comunidad de bienes a sus integrantes¹⁰⁶⁵; en la adjudicación a los comuneros de unas viviendas construidas por una comunidad promotora¹⁰⁶⁶; en el arrendamiento de un inmueble adquirido por una comunidad de bienes a un familiar de uno de los comuneros que lo afectará a su actividad profesional¹⁰⁶⁷; o en el arrendamiento de unas plazas de garaje por una comunidad de bienes a sus comuneros, por importe inferior al precio de mercado, siendo dichos comuneros particulares sin posibilidad de deducir el IVA¹⁰⁶⁸.

¹⁰⁶⁴ Resolución de 17-3-04 (núm. 0656-04).

¹⁰⁶⁵ Resolución de 24-1-03 (núm. 0093-03).

¹⁰⁶⁶ Resoluciones de 22-11-07 (núm. V2493-07) y 22-10-03 (núm. 1685-03).

¹⁰⁶⁷ Resolución de 22-4-08 (núm. V0840-08).

¹⁰⁶⁸ Resolución de 31-5-10 (núm. V1166-10).

Por último, cabe puntualizar que en el supuesto frecuente de transmisión del patrimonio empresarial o profesional a través de una operación sin contraprestación dineraria -aportación a una sociedad o C.B.-, si no resulta aplicable la regla de no sujeción prevista en el art. 7.1º LIVA, se devengará el IVA y la base de todas y cada una de las entregas o prestaciones que se verifiquen vendrá determinada, en definitiva, por el valor de mercado de los activos transmitidos, según los arts. 79.uno y 79.tres LIVA. En estos casos en los que la transmisión del patrimonio empresarial o profesional queda sujeta al IVA, lo que va a tributar no va a ser la entrega de esa realidad económica única, sino una multiplicidad de operaciones distintas, representadas por la transmisión de todos y cada uno de los bienes y derechos que integran su activo, quedando gravada cada una de ellas al tipo que le corresponda¹⁰⁶⁹.

5. La subjetividad pasiva de la comunidad societaria en el IVA.

A continuación vamos a analizar la normativa aplicable a la comunidad de bienes en su condición de sujeto pasivo del IVA, centrándonos para tal fin en la regulación correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios (art. 84 LIVA) y, excluyendo, por tanto, el tratamiento del sujeto pasivo en las importaciones y en las operaciones intracomunitarias. En primer lugar, debemos recordar que lo que determina la consideración de sujeto pasivo en el IVA es la realización de operaciones sujetas, condición subjetiva que generalmente coincidirá con la de obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, aunque no siempre tendrá que ser así¹⁰⁷⁰.

¹⁰⁶⁹ Como advierte SERRANO SOBRADO, J. A., “Tributación de las transmisiones globales (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996)”, *CT*, núm. 86, 1998, p. 151, “la transmisión global de un patrimonio, comprende generalmente un conjunto muy diverso de bienes y derechos que se transmite por un precio único, cuya tributación por el IVA puede ser muy complicada, porque la base imponible de cada bien y derecho resultará de distribuir el precio total de la transmisión entre los mismos en función del valor de mercado de cada uno de ellos y a la transmisión de cada uno de esos bienes y derechos habrá que aplicarle su propio régimen de tributación (exenciones, tipo impositivo, regularizaciones, etc.)”.

¹⁰⁷⁰ En determinados casos la condición de sujeto pasivo recae en los empresarios o profesionales para quienes se realicen determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA (regla especial de inversión del sujeto pasivo); o en personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, como destinatarias de una

De acuerdo con la regla general de determinación del sujeto pasivo del IVA, el empresario o profesional que realiza una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al Impuesto es el sujeto pasivo del mismo. De ahí resulta que la simple calificación de una comunidad de bienes como empresario o profesional conforme a los criterios estudiados, no determina por sí misma la sujeción pasiva de aquélla en el impuesto, sino que es preciso que, bien en el desarrollo de su actividad económica o bien aisladamente, realice operaciones sujetas al Impuesto (o sea destinataria de éstas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo). Así lo confirma también el art. 84.Tres) LIVA: *“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”*. Por tanto, si la condición de sujeto pasivo es atribuida a la comunidad de bienes, será a ésta a quien vendrá referido tanto el cumplimiento de las *obligaciones*, en especial, las establecidas en el art. 164 LIVA, como el ejercicio de los *derechos* que resultan del mecanismo normal de aplicación del Impuesto, a través del cual éste alcanza su principal finalidad, que no es otra que gravar el consumo.

5.1. Repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cumplimiento de lo establecido en el art. 88.Uno) LIVA, el ejercicio de la repercusión de las cuotas devengadas sobre los destinatarios de las operaciones gravadas, se debe realizar directamente por la comunidad de bienes y no por sus comuneros o partícipes¹⁰⁷¹. Según reiterada doctrina de la DGT, siendo la comunidad de bienes, a efectos del IVA, titular de la actividad económica y sujeto pasivo de las operaciones sujetas a dicho Impuesto, será ésta quien esté obligada a repercutir el impuesto al destinatario de las operaciones, resultando improcedente que tal repercusión se lleve a cabo individualmente y en proporción a su cuota por parte de cada

entrega subsiguiente a una adquisición intracomunitaria exenta en una operación triangular, y de determinadas prestaciones de servicios (regla singular).

¹⁰⁷¹ Art. 88.Uno) LIVA: *“Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos (...)”*.

comunero. En consecuencia, si éstos efectúan declaraciones-liquidaciones de forma fraccionada e individual, deberán solicitar la devolución de las cuotas del IVA ingresadas, en su caso, utilizando el procedimiento de devolución de ingresos indebidos¹⁰⁷².

Desde el punto de vista formal, la repercusión deberá realizarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, consignando la cuota repercutida separadamente de la base imponible y con indicación del tipo impositivo aplicado. Asimismo, la repercusión deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, perdiéndose el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo¹⁰⁷³.

5.2. Recuperación del Impuesto: deducciones y devoluciones.

Alguna consideración más detenida merece el ejercicio del derecho a la deducción por parte de la comunidad de bienes. Como es sabido, la deducción se configura junto con la repercusión, como una técnica impositiva a través de la cual la carga fiscal del IVA se traslada al consumidor final, evitando que recaiga sobre los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del Impuesto. Con el fin de liberar a éstos de la carga fiscal soportada en sus adquisiciones y garantizar la neutralidad impositiva, el art. 92 LIVA determina que los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país, las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios en operaciones interiores, así como en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes. El derecho a la deducción queda condicionado a que los bienes o servicios adquiridos se afecten o incorporen al patrimonio empresarial y se utilicen en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción [art. 94, apartado uno) LIVA].

¹⁰⁷² Vid. Consultas de 20-9-02 (núm. 1727-01), 9-6-03 (núm. 0769-03), 21-3-05 (núm. V0475-04), 8-6-98 (núm. 0987-98) y 16-12-03 (núm. 2309-03) que señala, en relación con la actividad de arrendamiento efectuada por la comunidad de bienes, que será esta última, en su condición de sujeto pasivo del IVA, la obligada a expedir y entregar la correspondiente factura que reúna los requisitos legalmente establecidos.

¹⁰⁷³ Artículo 88 LIVA (apartados Dos, Tres y Cuatro).

El art. 93.Uno) LIVA, se refiere a los requisitos necesarios para que los sujetos pasivos del IVA puedan ejercer el derecho a la deducción de las cuotas efectivamente soportadas, a saber: a) *Tener la condición de empresario o profesional a efectos del IVA*¹⁰⁷⁴; b) *Haber iniciado la realización habitual de entregas de bienes y prestaciones de servicios* correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Así pues, en la medida en que la comunidad de bienes cumpla dichas condiciones y realice operaciones sujetas y no exentas (sin cuotas devengadas no hay deducción salvo determinadas excepciones), el derecho a la deducción corresponderá a la misma¹⁰⁷⁵.

Por ello, es fundamental, en primer lugar, una correcta delimitación de las comunidades de bienes que desarrollan una actividad empresarial o profesional respecto de aquellas otras que no desarrollan dicha actividad. Obviamente, sólo las primeras podrán deducir las cuotas soportadas en su condición de empresario o profesional a los efectos del IVA. Cuando, por el contrario, la comunidad actúe como consumidor final, el IVA que soporte al efectuar sus consumos de bienes y servicios no será deducible, sin perjuicio de que la cantidad en cuestión sea repartida entre sus miembros para que procedan a sufragarla junto con el resto de gastos de la entidad. En este sentido, actuarán como consumidores finales, no sólo las comunidades de bienes que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, sino también las que teniendo la condición de empresarios o profesionales realicen operaciones al margen de dicha condición o realicen operaciones exentas o no sujetas al impuesto, puesto que no es posible deducir las cuotas soportadas por adquisiciones de bienes o servicios que no sean utilizados en actividades empresariales o en operaciones gravadas, salvo en el caso de que

¹⁰⁷⁴ Excepcionalmente, en virtud del art. 93.Dos) LIVA, también podrá hacer uso del derecho a deducir el sujeto pasivo del Impuesto (sea o no empresario o profesional) que realice con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo cuando la transmisión esté exenta por tratarse de una adquisición intracomunitaria (art. 25, apartados Uno y Dos LIVA).

¹⁰⁷⁵ En caso de adquisición de una finca proindiviso, habiéndose acreditándose la intención de seguir desarrollando actividades empresariales en la misma, el derecho a deducir corresponde a dicha comunidad y no a cada uno de los comuneros individualmente considerados [*vid.* SSTS de 20-10-11 (RJ 2012, 1339), 14-10-11 (RJ 2012, 3464), 11-6-12 (RJ 2012, 7335), y SAN de 20-3-12 (JUR 2012, 121840)].

se trate de exenciones plenas que, de acuerdo con la normativa del tributo, generan el derecho a deducir el IVA soportado en la fase anterior.

En cuanto a la exigencia relativa a haber iniciado la realización habitual de entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales, hemos de advertir que el último inciso del art. 93.Uno) LIVA prevé la posibilidad de que las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, puedan ser objeto de deducción; posibilidad que anunciamos al tratar el inicio de las actividades económicas por parte de la comunidad¹⁰⁷⁶.

Hemos de añadir ahora que son múltiples los pronunciamientos en los que se afirma que una comunidad de bienes existe, sin que sea preciso un acto formal o un reconocimiento por parte de la Administración, desde que la propiedad de una cosa o derecho pertenece proindiviso a varias personas, según establece el art. 392 C.c., si bien debe solicitar el CIF y realizar la declaración censal de alta en nombre propio. En este sentido se ha manifestado la doctrina administrativa en diversas resoluciones¹⁰⁷⁷, y en similares términos algunos tribunales, p. ej. la Audiencia Nacional en su sentencia de 23 de mayo de 2012¹⁰⁷⁸, declarando que en la adquisición por varias entidades en régimen de proindivisión de un inmueble para su arrendamiento, la comunidad de bienes queda constituida desde el mismo momento en que se procede a la adquisición conjunta de la finca, aun cuando posteriormente se firme un documento de constitución formal de la comunidad, al que atribuye únicamente un mero valor declarativo. Así pues, la fecha de firma de la escritura pública de compraventa del inmueble es la

¹⁰⁷⁶ Recuérdese que el último inciso del art. 5.dos) LIVA, señala que la actividad empresarial o profesional se entenderá iniciada a partir del momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades y, quienes realicen dichas adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA. Nos remitimos a las consideraciones realizadas en el apartado correspondiente.

¹⁰⁷⁷ Resoluciones del TEAC de 8-7-99 (JT 1999, 1936) y 25-4-01 (JT 2001, 875).

¹⁰⁷⁸ (JT 2012, 536). En idéntico sentido, *vid.* sentencias de 18-4-12 (JT 2012, 464), 20-3-12 (JT 2012, 365), 22-9-11 (JT 2011, 1108) y 20-6-12 (JT 2012, 732), afirmando en esta última, que la comunidad de bienes dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones es la titular del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la propia comunidad de bienes y no por las entidades que la integran.

que determina la adquisición de la propiedad y la constitución de la comunidad de bienes.

No existiendo controversia acerca de la existencia de una comunidad de bienes desde el momento de la adquisición de los bienes, la cuestión que se plantea ahora es la posibilidad o no de deducir el IVA soportado o satisfecho en dicha adquisición. Pues bien, atendiendo al art. 111.Uno) LIVA¹⁰⁷⁹, si es posible justificar objetivamente la *intención de afectación* de los bienes a la actividad empresarial o profesional de que se trate desde el primer momento -el de su adquisición-, la C.B. podrá deducir el impuesto soportado correspondiente a las inversiones y gastos que resulten precisos para el desarrollo de su actividad; de lo contrario, el hecho de afectarlo posteriormente no permitiría la deducción total o parcial de la cuota del impuesto, pues el artículo 93.Cuatro) LIVA determina: *“No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades”*. Desde esta perspectiva, tratándose de una comunidad estática (simple copropiedad), si en un momento posterior se acordase ejercer con los bienes comunes una actividad económica, no podría deducirse la cuota del Impuesto soportado inicialmente en las adquisiciones de dichos bienes que ahora se afectan a la actividad empresarial o profesional, sino que, únicamente, podría ser objeto de deducción el impuesto correspondiente a las nuevas adquisiciones si las hubiese¹⁰⁸⁰.

¹⁰⁷⁹ Art. 111.Uno) LIVA: *“Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes”*.

¹⁰⁸⁰ En este línea, la Consulta de la DGT de 30-4-04 (núm. 1136-04), afirma en el supuesto de adquisición por dos personas de un local comercial que, años más tarde, van a proceder a arrendarlo, que las cuotas soportadas en la adquisición del local no son deducibles por ausencia de intención de afectación inicial.

En definitiva, la intención subjetiva, confirmada por elementos objetivos, de afectación o incorporación de los bienes o servicios adquiridos al desarrollo de una actividad empresarial es la clave fundamental para determinar el nacimiento o no del derecho a la deducción en consonancia con el tercer párrafo del art. 5.Dos) LIVA¹⁰⁸¹. En cuanto a la justificación de dicha intención, requisito necesario para la deducibilidad, debe señalarse que, no existiendo un mecanismo formal de afectación desde el patrimonio personal al empresarial ésta debe deducirse de las circunstancias de hecho concurrentes. Como advierte reiteradamente la doctrina administrativa en sus resoluciones, la cuestión de si un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas es una circunstancia que ha de probarse, sin que la Ley o el Reglamento hayan establecido a tal efecto pruebas predeterminadas o tasadas, por lo que servirá para ello cualquier medio de prueba admitido en Derecho¹⁰⁸². En este sentido, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT, en particular el art. 105, según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo; y asimismo lo dispuesto en el artículo 27 RIVA, que desarrolla el artículo 111 LIVA, citando una serie de medios para la acreditación de tal intención.

En cuanto a los *requisitos formales* de la deducción, el art. 97.Uno) LIVA, en concreto, condiciona el ejercicio de este derecho a la posesión de alguno de los documentos justificativos del mismo, siendo el principal de éstos, la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio cuya cuota se pretenda deducir, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente¹⁰⁸³. Concretamente, en

¹⁰⁸¹ Afirma la STS de 11-6-12 (RJ 2012, 7335), que habiéndose acreditado por una comunidad de bienes constituida a raíz de la adquisición de una finca, la intención de seguir desarrollando actividades empresariales en la misma, tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto en los términos del artículo 84.tres LIVA, pues el objeto de la adquisición de los terrenos es su urbanización y construcción, lo que constituye, no solo una actividad sujeta al impuesto, sino que atribuye a la comunidad la condición de sujeto pasivo en los términos del artículo 5.Uno.d) de la Ley. Por lo tanto, al desarrollar actividades empresariales, el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas corresponde a la propia comunidad y no a los miembros que la integran.

¹⁰⁸² Vid. Resoluciones del TEAC de 7-2-01 (JT 2001, 693) y de la DGT de 25-3-09 (núm. V0591-09).

¹⁰⁸³ Tradicionalmente, no se consideraba que la escritura pública fuese un documento justificativo del derecho a la deducción, con independencia, además, de quién figurase en la misma como adquirente del bien en cuestión [Resolución DGT de 9-9-02 (núm.

relación con los datos relativos al contenido de la factura, el art. 6.1.c) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación¹⁰⁸⁴, establece que debe hacerse constar -entre otras menciones- el nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones¹⁰⁸⁵. De acuerdo con ello, la comunidad de bienes podrá deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y prestaciones de servicios necesarios para el desarrollo de su actividad, siempre que se encuentre en posesión de la factura justificativa, en la cual ha de figurar la entidad como destinataria de la operación. Así lo admitió la DGT en la Resolución de 17 de febrero de 2004¹⁰⁸⁶ y también el TEAC en Resolución de 23 de febrero de 2000¹⁰⁸⁷, afirmando que en la adquisición de un edificio destinado a la rehabilitación por varios compradores “pro indiviso”, la repercusión debe efectuarse a la comunidad de bienes, y resulta improcedente la deducción de la cuota soportada por uno de los comuneros.

1248-02)]. Según la doctrina del TS, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, lejos de configurarse como elemento probatorio, se caracterizaba como un requisito sustantivo para hacer efectiva la deducción [STS de 8-11-04 (RJ 2004, 7795)]. No obstante, el propio Tribunal admitió en la sentencia de 11-7-11 (RJ 2011, 5673), dictada en recurso de casación en unificación de doctrina, que la escritura pública, en ausencia de factura, es medio suficiente para proceder a la deducción del IVA soportado, siempre que la misma contenga todos los datos necesarios que permitan acreditar de modo fehaciente que el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas con la consiguiente identificación de la operación de que se trate; doctrina reiterada en varios pronunciamientos [SSTS de 23-11-11 (RJ 2012, 2399) y más recientemente, en sentencias de 26-4-12 (RJ 2012, 6284), dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, y 10-3-14 (RJ 2014, 1472)]. Asumiendo el criterio de esta jurisprudencia del TS, el TEAC cambió el criterio mantenido con anterioridad, en relación con el papel a desempeñar por una escritura pública como documento justificativo del derecho a la deducción [*vid.* Resolución de 21-6-12 (JT 2012, 1482)].

¹⁰⁸⁴ Aprobado por el art. 1 del RD 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE núm. 289, de 1 de diciembre de 2012), en vigor desde el 1 de enero de 2013.

¹⁰⁸⁵ No es posible admitir la deducción del IVA soportado cuando en las facturas recibidas no figura la razón social de la comunidad de bienes, sino su nombre comercial (Consulta programa Informa AEAT 28-7-99 núm. 107668).

¹⁰⁸⁶ (núm. 0312-04). Declara la DGT que en el caso de explotación del inmueble por una comunidad de bienes no hay varios sujetos pasivos, sino uno sólo, que es la comunidad de bienes. En cuanto a la facturación, se deberá emitir una sola factura por cada operación donde figure como sujeto pasivo la comunidad de bienes.

¹⁰⁸⁷ (JT 2000, 886).

Es frecuente que surjan discordancias por la obligación de que la comunidad de bienes posea facturas a su nombre de proveedores de bienes y servicios y la realidad de la emisión de facturas a nombre de los comuneros¹⁰⁸⁸. Puede ocurrir, en este sentido, que la comunidad adquiera bienes (*vgr.* un local comercial para su arrendamiento) antes de que le sea asignado el CIF correspondiente o incluso de que exista el condominio por el que se constituye, surgiendo el interrogante de si la entidad podría ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas teniendo en cuenta que en estos casos las cuotas de IVA soportadas por la C.B. se suelen documentar en facturas expedidas a nombre de los comuneros¹⁰⁸⁹.

Asimismo, tratándose de la contratación de servicios hay que tener en cuenta que en ocasiones es imposible obtener una factura a nombre de la entidad despersonalizada, ya que ciertas categorías de suministros únicamente se pueden contratar por entes con personalidad jurídica. En estos casos, la compañía suele exigir la contratación del servicio con un NIF de persona física, que pueda actuar y contratar en nombre de la C.B. y obligándola, aunque el contrato vaya a su nombre personal.

A la vista del precepto indicado no parece, en principio, que las facturas en las que los datos de identificación del destinatario de las operaciones consignados en las mismas no coincidan con los del sujeto pasivo que

¹⁰⁸⁸ Así lo pone de manifiesto TOVILLAS MORÁN, J.M., “La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales”, *QF*, núm. 15, 2009.

¹⁰⁸⁹ Supuesto distinto es el de la comunidad de bienes que pretenda deducirse las cuotas repercutidas a un comunero con anterioridad a la constitución de la misma. En este caso, la DGT afirma que no cabe que un sujeto pasivo efectúe la deducción de cuotas del IVA soportadas por otra persona o entidad, aunque aquél sea una comunidad de bienes de la que forme parte esta última, por no concurrir los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto para su deducción. Es el caso contemplado, p. ej., en la Resolución de 3-12-99 (núm. 2287-99), relativa a una comunidad de bienes que se va a constituir para la explotación en arrendamiento de unas naves industriales que fueron adquiridas por un comunero soportando la correspondiente cuota del IVA; asimismo, en la resolución de 15-9-03 (núm. 1255-03), que contempla el supuesto de una entidad cuya actividad es la promoción de una edificación, y que se constituyó mediante las aportaciones no dinerarias de sus socios, entre las que se incluyó el importe del IVA soportado por los mismos con anterioridad a dicha constitución, como consecuencia de haber acometido determinadas actuaciones de construcción sobre los inmuebles objeto de aportación. Dado que las cuotas fueron soportadas por los socios y no por la entidad, cuya constitución fue posterior, no teniendo la condición de sujeto pasivo en aquel momento el derecho a la deducción corresponde a cada propietario y no a la comunidad de bienes.

pretende la deducción de las cuotas soportadas incluidas en las mismas, habiliten para el ejercicio del derecho a la deducción. Por otro lado, tampoco la deducción de las cuotas por los miembros de la entidad -supuesto que tuviesen por sí mismos la condición de empresario o profesional- sería una solución correcta en la medida en que la normativa reguladora del IVA no permite a un sujeto pasivo la deducción de cuotas que son soportadas por otro, por ser éste último el que ha contratado la operación y es el destinatario de la misma.

Sin embargo, en estos casos, aunque la factura o facturas que documenten la operación estén expedidas a nombre de uno o varios de los comuneros, siempre que esté debidamente justificada la imposibilidad de obtener una factura a nombre de la comunidad, debería admitirse el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, aunque siempre que se cumplan las cautelas necesarias de que no exista un consumo privado del bien o servicio que se trate¹⁰⁹⁰.

Consciente de esta problemática, el TS recuerda en su sentencia de 12 de septiembre de 2013¹⁰⁹¹, que en litigios sobre el IVA promovidos por comunidades de bienes ha reconocido que éstas son sujetos pasivos del impuesto (STS 8 de febrero de 2003 y 28 de octubre de 2009 (RJ 2009, 7612) con incidencia en la circunstancia de que de no reconocer a la comunidad de bienes el derecho a la deducción comporta desnaturalizar el impuesto, que dejaría así de ser un tributo sobre el Valor Añadido para convertirse en otra cosa una sanción encubierta. Y a la esencia del impuesto pertenece igualmente la obligación/derecho de deducción por quién soportó el impuesto, y no por uno de los socios de la comunidad de bienes, a quién se niega el derecho a deducir un IVA que no soportó.

Como decíamos anteriormente, el criterio que mantiene la DGT es el de admitir la deducción de las cuotas soportadas por la comunidad de bienes (titular de la actividad económica y sujeto pasivo de las operaciones sujetas al IVA derivadas de dicha actividad), siempre que en la factura en que se documente la adquisición conste como destinataria de la misma, pues en

¹⁰⁹⁰ En este sentido, BUSTOS BUIZA, *op. cit.*, p. 183.

¹⁰⁹¹ (RJ 2013, 6813).

caso contrario será necesario expedir una factura rectificativa¹⁰⁹² conforme a lo dispuesto en el artículo 97.2 LIVA, en la que conste como adquirente la citada comunidad de bienes. No obstante, en algunos pronunciamientos ha reconocido la validez de la factura expedida a nombre de los integrantes de la comunidad de bienes que adquirieron un local en pro indiviso¹⁰⁹³. En estos casos, afirma en relación con el contenido de la factura, que si bien obligatoriamente se debe hacer mención al nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones -que en este caso sería la comunidad de bienes-, no obstante, dicho planteamiento ha de matizarse a la luz de la jurisprudencia del TJUE y, en particular, de la sentencia de 21 de abril de 2005, *HE* (asunto C-25/03)¹⁰⁹⁴.

Dicha sentencia, en relación con una sociedad conyugal que como tal no realizaba actividades empresariales o profesionales y que adquiere un bien inmueble para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges, plantea la cuestión de si la normativa comunitaria exige para poder ejercer el derecho de deducción de las correspondientes cuotas soportadas, que el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad, o si, a tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman una sociedad conyugal, sin que conste tal desglose. En este caso, el Tribunal se decanta por la segunda opción en base a que en este supuesto, no existe riesgo alguno de fraude o abuso, ya que afecta a un tipo muy concreto de copropiedad, a saber, la copropiedad de hecho entre

¹⁰⁹² Así lo señala la DGT, p. ej., en la Resolución de 14-7-04 (núm. 1396-04), en la que aborda el supuesto de una comunidad de bienes constituida por dos sociedades mercantiles que tiene por objeto la explotación agrícola de unos invernaderos y pretende deducir las cuotas soportadas en la realización de inversiones precisas para el desarrollo de la actividad económica; o en la de 16-12-04 (núm. 2309-03), sobre una comunidad de bienes integrada por tres comuneros, que promueve la construcción de una nave industrial con la intención de cederla en arrendamiento, afirmando que la deducibilidad por cada comunero de su parte proporcional resulta improcedente.

¹⁰⁹³ La Resolución de 28-5-07 (núm. V1080-07), advierte, a los efectos de la deducción del IVA por una comunidad de bienes cuyos integrantes adquirieron con carácter indiviso un local comercial para su arrendamiento antes de que le fuera asignado el CIF correspondiente, que tiene validez la factura expedida a nombre de los tres integrantes de la misma. En el mismo sentido, *cf.* Resolución de 02-12-2009 (núm. V2653-09).

¹⁰⁹⁴ (TJCE 2005, 109).

cónyuges, que carece en sí misma de la condición de sujeto pasivo y dentro de la cual sólo uno de los cónyuges ejerce una actividad económica, de modo que queda excluido que las facturas, aun emitidas a nombre de ambos cónyuges y sin hacer constar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de ellos, puedan utilizarse por el cónyuge no sujeto al impuesto o por la sociedad conyugal para obtener otra vez la deducción del mismo importe de IVA. En estas circunstancias, denegar al cónyuge sujeto al impuesto el derecho de deducción por el mero hecho de que las facturas no incluyen las indicaciones que exige el Derecho nacional aplicable sería incompatible con el principio de proporcionalidad (ap. 81 y 82).

Asumiendo el criterio de la jurisprudencia comunitaria al efecto de que la comunidad de bienes ejercite el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes, la DGT admite la validez de la factura expedida a nombre de los integrantes de la misma que adquirieron un local en pro indiviso, argumentando que en el supuesto planteado, el posible riesgo de abuso o fraude al que alude la STJUE queda excluido, puesto que la propiedad del local y su atribución concreta están plenamente identificadas. Ahora bien, debemos matizar que, a diferencia del supuesto contemplado en la sentencia del TJUE (sociedad conyugal), la comunidad de bienes objeto de nuestro estudio, precisamente, sí se configura como sujeto pasivo de las operaciones sujetas al IVA derivadas de una actividad, por lo que entendemos que la solución no puede ser la misma en ambos casos.

Según los criterios establecidos por la sentencia del TJUE, los miembros de una comunidad que por sí misma no tiene la condición de empresario o profesional, que sí tengan dicha condición, podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a través de la citada comunidad, para lo cual deberán estar en posesión de un duplicado de la factura expedida a nombre de aquélla, aunque en la misma no consten los porcentajes de base imponible y cuota tributaria que les correspondan en función de su participación en la comunidad; dichos porcentajes podrán acreditarse mediante otro tipo de documentos.

Sin embargo, esta posibilidad justificada en que no hay riesgo de fraude, evasión o abuso, en la medida en que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tiene la condición de empresario o profesional y

no puede deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas que soporta, no resulta aplicable a una comunidad de bienes que tenga la condición de empresario o profesional. Cuando la comunidad adquiere bienes y servicios para afectarlos al desarrollo de su actividad, no se trata de una adquisición de bienes en común por varios sujetos pasivos¹⁰⁹⁵, puesto que el sujeto pasivo adquirente es dicha comunidad y no los distintos comuneros que integran la misma. Por lo tanto, no resultaría admisible la expedición de ejemplares duplicados del original de la factura, excepción que contempla el art. 14 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, para el supuesto de concurrencia de una pluralidad de destinatarios en una misma entrega de bienes o prestación de servicio¹⁰⁹⁶. Si nos encontramos ante un destinatario único (la comunidad) y no existiendo, por tanto, una pluralidad de destinatarios, la expedición de ejemplares duplicados no puede exigirse de acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto¹⁰⁹⁷.

¹⁰⁹⁵ Éste sería el supuesto de varios profesionales que se unen físicamente en un despacho para el ejercicio individual de la profesión, pero compartiendo los gastos por partes iguales. En tal caso, siendo sujetos pasivos independientes a efectos del IVA, podrán deducir la parte proporcional que le corresponda de las cuotas de dicho tributo soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas en común, en los términos previstos en el artículo 97.Cuatro) LIVA. *Vid.* Resolución DGT de 11-6-02 (núm. 0894-02), en la que se afirma que, a efectos del IVA, podrán ser sujetos pasivos del citado tributo, en función de la forma organizativa que se adopte y de quien efectúe las operaciones gravadas por el Impuesto, tanto las personas físicas que ejerzan la profesión de abogacía, la propia comunidad de bienes, o ambas simultánea e indistintamente; y resolución de 04-04-12 (núm. V0700-12).

¹⁰⁹⁶ Como advierte la resolución de la DGT de 14-3-03 (núm. 0417-03), la entidad que efectúa entregas de bienes y prestaciones de servicios a sus farmacéuticos colegiados asociados, los cuales los adquieren en común al ser titulares de oficinas de farmacia en régimen de copropiedad, podrá expedir una factura individualizada a cada uno de los mismos en la que se haga constar, para cada uno de ellos exclusivamente la parte que corresponda de la base imponible y cuota repercutida, así como el resto de los datos y requisitos exigidos legalmente en el artículo 6.1 del RD 1619/2012. En el supuesto de que la entidad opte por expedir una sola factura, en la misma constarán todos los datos y requisitos regulados en la normativa de facturas, referidos a la operación objeto de facturación globalmente considerada, debiéndose anotar, además, en forma distinta y separada la porción de base imponible y de cuota repercutida que corresponda a cada uno de los destinatarios de la operación, así como los datos de identificación de cada uno de los mismos. Los ejemplares duplicados de la factura original global que expida la entidad deberán tener una identidad de contenido con dicha factura original.

¹⁰⁹⁷ En este sentido, *vid.* la Resolución de 1-4-03 (núm. 0528-03), en relación con una comunidad de bienes integrada por tres comuneros cuya actividad es la urbanización de un terreno. La factura es expedida a nombre de la comunidad de bienes titular de la

Recientemente, la STJUE de 1 de marzo de 2012¹⁰⁹⁸, ha declarado que los artículos 168 y 178, letra a), de la Directiva 2006/112, relativos a las condiciones para ejercer el derecho a deducir, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, una sociedad no puede deducir el IVA soportado cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a los efectos del Impuesto, fue expedida a nombre de los futuros socios de dicha sociedad. Señala la sentencia que *“Dado que la imposibilidad de que tal sociedad ejercite su derecho a la deducción se debe a la circunstancia de que, en la fecha en que se emitió la factura, esta sociedad todavía no había sido registrada ni identificada a los efectos del impuesto sobre el valor añadido y, en consecuencia, la factura se expidió a nombre de los socios, siendo así que, son las mismas personas quienes abonaron el impuesto sobre el valor añadido soportado y las que forman la referida sociedad, ha de considerarse que dicha imposibilidad resulta de una obligación puramente formal. No puede exigirse el respeto de tal obligación porque esta exigencia tendría como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a deducción, y, por ende, cuestionaría la neutralidad del impuesto sobre el valor añadido”*.

De acuerdo con este planteamiento, entendemos que una factura que acredita los gastos de inversión, expedida a nombre de los comuneros y no de la comunidad, en las circunstancias señaladas, no ha de impedir la deducción del impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados con destino a una actividad desarrollada por parte de la comunidad de bienes.

actividad a que se destinan los bienes o servicios adquiridos; de ahí la imposibilidad de expedir ejemplares duplicados de la factura original para cada comunero.

¹⁰⁹⁸ (TJCE 2012, 38), Caso *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz spółka jawna contra Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, as. C-280/10. Las cuestiones prejudiciales que se plantean al TJUE es si tiene derecho la unión de personas formada por los futuros socios que efectúa gastos de inversión antes de la inscripción formal de una sociedad como sociedad mercantil y el registro fiscal a los efectos del IVA, una vez inscrita y registrada fiscalmente la sociedad, con arreglo al artículo 9 y a los artículos 168 y 169 Directiva 2006/112, a deducir el impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados y destinados a una actividad de la sociedad sometida al impuesto. En relación con lo anterior, si una factura que acredita los gastos de inversión, expedida a nombre de los socios y no de la sociedad, impide deducir el impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados en el sentido de la primera cuestión.

Téngase en cuenta que el Tribunal de Justicia ha declarado que si bien una factura tiene una función documental importante, ya que puede contener datos comprobables, existen circunstancias en las que los datos se pueden comprobar válidamente por medios distintos de una factura y en las que la exigencia de disponer de una factura totalmente conforme a las disposiciones de la Directiva 2006/112 podría poner en entredicho el derecho a deducción de un sujeto pasivo¹⁰⁹⁹.

En esta línea, ya se manifestaban algunos pronunciamientos jurisdiccionales advirtiendo la necesidad de flexibilizar la exigencia de factura a nombre de la comunidad de bienes. Ejemplo de ello, lo constituyen múltiples sentencias del TSJ de Cataluña¹¹⁰⁰; en particular la de 20 de mayo de 2010 que, ante un supuesto en que varias personas físicas, que han constituido o van a constituir una comunidad de bienes de carácter societario, compran un inmueble para afectarlo a la actividad de la misma, figurando aquéllas y no ésta como compradoras, porque la inscripción en el Registro de la Propiedad no puede hacerse a nombre de la comunidad, dada su carencia de personalidad jurídica, soportando el IVA correspondiente; entiende el Tribunal que la negativa a la deducción no puede estimarse, en tales supuestos, como acorde con el principio de proporcionalidad en que ha de basarse la aplicación del sistema tributario, como recoge el art. 3.2 LGT. La consecuencia que se pretende de negar la deducción o de retrasarla hasta

¹⁰⁹⁹ Véase, en este sentido, la sentencia de 1-4-04 (TJCE 2004, 90), *Bockemühl*, C-90/02, Rec. p. I-3303, ap. 51 y 52.

¹¹⁰⁰ Entre las sentencias en las que mantiene que no cabe una interpretación estricta de la norma que conduzca a la no deducibilidad del IVA soportado, podemos señalar la de 2-4-07 (JT 2007, 1005), que recoge la interpretación del TS en su sentencia de 16-7-03 (RJ 2003, 7564): “*La omisión de cualquier requisito no priva a la factura de efectos fiscales y no impide en todos los casos el ejercicio del derecho a la deducción o devolución de las cuotas soportadas, pues la factura es la expresión documental de la ejecución de un contrato y su valor probatorio es equiparable al del resto de los documentos privados (que, aun siendo incompleto o incorrecto, no tiene por qué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora su contenido, en virtud de la llamada apreciación conjunta de la prueba)*»; las de 30 de junio de 2006 (JUR 2007, 275297) y de 30 de diciembre de 2009 (JUR 2010, 115502), en las que afirma que la comunidad de bienes integrada desde un inicio por varios compradores se halla facultada para deducir el IVA soportado como consecuencia de la adquisición de los inmuebles, en la medida en que ejerce como tal la actividad de que se trata y viene reconocida como sujeto pasivo del impuesto por la normativa aplicable; del mismo modo que cada uno de los comuneros, o ambos, pueden actuar en beneficio de aquélla”.

la subsanación, no puede estimarse proporcionada en relación con las circunstancias del caso. El art. 35.4 LGT permite la consideración de obligados tributarios de las comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica susceptible de imposición, pero como tal carencia de personalidad jurídica conlleva unos determinados efectos jurídico-privados, no cabe, a la vez, establecer unas consecuencias totalmente desproporcionadas en orden a la deducción del IVA, cuando ya constan subsanados los particulares requisitos formales exigidos por la mecánica del impuesto para ella.

Dicho esto, resta señalar, por último, que cuando en la autoliquidación de un período, la comunidad de bienes no pudiese recuperar el IVA soportado mediante el procedimiento general de las deducciones, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, podrá recuperar las cuotas soportadas solicitando la devolución del saldo a su favor, ya sea mediante el procedimiento general de devolución (art. 115 LIVA) o bien, el procedimiento de devolución mensual (art.116 LIVA; art. 30 RIVA). Tanto el derecho a la devolución a favor de comunidades de bienes que ejercen actividades empresariales o profesionales, como la posibilidad de compensar el IVA soportado, corresponde exclusivamente a dichos sujetos pasivos¹¹⁰¹. Así por ejemplo, en la Resolución de 23 de diciembre de 2003 (núm. 2439-03), afirma la DGT acerca de la posibilidad de compensar el IVA soportado en la adquisición de un local proindiviso con el Impuesto repercutido en la entrega de dos locales efectuada por uno de los comuneros, con renuncia a la exención, que el sujeto pasivo con respecto de las cuotas devengadas por la transmisión de dos locales comerciales no ha sido la comunidad de bienes constituida sino uno de sus comuneros, y en ningún caso será procedente compensar la cuota soportada en la adquisición del nuevo local con las devengadas en las transmisiones mencionadas, en la medida en que tales magnitudes corresponden a sujetos pasivos distintos. Cuestión distinta sería, por ejemplo, si la comunidad de bienes hubiese sucedido a título universal (p. ej. proceso de fusión) en los

¹¹⁰¹ Lo afirma la DGT en la resolución de 1-10-86 (JUR 2013, 82343): *“El derecho a la devolución de los saldos del Impuesto sobre el Valor Añadido existentes a 31 de diciembre de cada año a favor de las comunidades de bienes que ejerzan actividades empresariales o profesionales corresponderá exclusivamente a dichos sujetos pasivos y, en ningún caso, podrá ejercitarse por los comuneros”*.

derechos y obligaciones al sujeto pasivo que originó el derecho a la deducción, pues en tal caso podría aplicar la deducción como una consecuencia derivada de la sucesión universal¹¹⁰².

6. Las obligaciones formales de la comunidad societaria.

Como apuntábamos en el capítulo sobre la consideración jurídico-tributaria de la comunidad de bienes, en su condición de sujeto pasivo del impuesto, ésta debe cumplir con las obligaciones materiales y formales derivadas de la realización del hecho imponible. En el ámbito del IVA, el cumplimiento de las obligaciones formales resulta sin duda de una gran trascendencia en la mecánica de liquidación del Impuesto, configurándose, además, como una condición necesaria para que los sujetos pasivos puedan ejercitar los derechos que tienen reconocidos. En sintonía con las obligaciones formales que el art. 29.2 LGT establece con carácter ejemplificativo para todos los obligados tributarios, el art. 164.Uno) LIVA, de aplicación en el régimen general del Impuesto, concreta las obligaciones formales de los sujetos pasivos en dicho ámbito, las cuales vamos a recordar sucintamente a continuación.

1º.- Obligaciones censales: De forma específica, el art. 164.Uno.1º) LIVA establece la obligación de los sujetos pasivos de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. De acuerdo con ello, la presentación de dichas declaraciones se impone a todas aquellas comunidades de bienes que tengan la consideración de sujetos pasivos del IVA¹¹⁰³. Es importante destacar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 14.1 RGGI, la presentación de las declaraciones de alta, modificación y baja previstas en la

¹¹⁰² Cfr. Resolución DGT de 26-11-10 (núm. 2557-10).

¹¹⁰³ De conformidad con lo dispuesto en el apartado tres del propio art. 164, esta previsión será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente. Como pone de manifiesto BAYONA GIMÉNEZ, *op. cit.*, p. 353: “Con distinto fundamento pero idéntico resultado puede asimismo mantenerse la sujeción a este deber por otras comunidades de bienes, fundamentalmente por las que, no siendo consideradas sujetos pasivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, satisfagan rendimientos sujetos a retención, puesto que la consideración del condominio como sujeto obligado a retener no se condiciona al ejercicio de aquellas actividades”.

norma reglamentaria, surtirán los efectos propios de la presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese en el ejercicio de las actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido¹¹⁰⁴.

2º.- *Obligaciones relativas al número de identificación fiscal*: Otra de las obligaciones formales previstas en el art. 164.Uno) LIVA, es la obligación de solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan. En este sentido, recuérdese que “las comunidades de bienes y comunidades de propietarios arrendadores de locales de negocio se consideran sujetos pasivos del IVA, por lo que son tales comunidades las que deben cumplir las obligaciones formales de dicho Impuesto. Por consiguiente, el Código de Identificación Fiscal ha de ser único, específico, para la Comunidad; en las facturas deben constar la identificación fiscal de dicha Comunidad y no la de todas las personas que la constituyan...”¹¹⁰⁵.

Con el fin de evitar la problemática a la que hicimos referencia sobre la adquisición de bienes de inversión con anterioridad a la constitución de una comunidad por parte de uno de los futuros socios, pero con el objeto de destinarlos a la realización de la actividad objeto de la comunidad, las adquisiciones deben realizarse a nombre de la entidad, mediante el uso del CIF provisional de la misma. Es decir, las facturas deberían expedirse a nombre de la entidad siempre que ésta fuera realmente la destinataria de los bienes adquiridos y ya existiera, en dicho momento, un acuerdo de voluntades para la constitución de la entidad¹¹⁰⁶.

3º.- *Obligaciones de facturación*: La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos de todas sus operaciones y conservar copia de los mismos, de acuerdo con lo establecido en el art. 164.Uno.3º) LIVA, es otra de las obligaciones que alcanzan a las comunidades de bienes en su condición de sujetos pasivos del Impuesto. La importancia del

¹¹⁰⁴ En el mismo sentido, el último inciso de la DA 5ª, ap. 1, LGT advierte: “Las declaraciones censales servirán, asimismo, para comunicar el inicio de las actividades económicas que desarrollen, las modificaciones que les afecten y el cese en las mismas. A efectos de lo dispuesto en este artículo, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tuvieran tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto”.

¹¹⁰⁵ Vid. Resolución de la DGT de 18-4-86 (núm. V11017-86).

¹¹⁰⁶ Cfr. Resolución DGT de 19-9-09 (núm. V1487-09), en relación con una sociedad civil.

cumplimiento de esta obligación para la correcta aplicación del IVA se manifiesta en una doble vertiente. Por un lado, en el ámbito de la repercusión del impuesto sobre aquél para quien se efectúa la operación sujeta, en la medida en que aquélla se lleva a cabo mediante la factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente (art. 88.Dos LIVA); y por otro lado, para la deducción del IVA correspondiente por el sujeto pasivo del impuesto, que deberá estar en posesión del documento justificativo de su derecho (art. 97.Uno LIVA).

La obligación de facturación de los empresarios y profesionales se encuentra recogida en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación¹¹⁰⁷. Como vimos anteriormente, de acuerdo con el art. 6.1.c) relativo al contenido de la factura, los datos identificativos que deberán constar tanto en las facturas expedidas por la comunidad de bienes como en aquellas otras en las que ésta sea destinataria de las operaciones, han de ser los de la propia entidad y no los de sus miembros o partícipes (p. ej. razón o denominación social, domicilio, CIF, etc.). En la resolución de 17 de febrero de 2004 (núm. 0312-04), supuesto en el que los copropietarios de un local comercial destinado al arrendamiento, se niegan a constituir una comunidad de bienes para el cobro de los alquileres, de tal modo que las facturas de dichos alquileres se emiten con el nombre y número de identificación fiscal de los cuatro propietarios, habiéndose cuestionado si es admisible no constituir una comunidad de bienes y emitir cuatro facturas por el alquiler con nombre de cada propietario para que el IVA fuera deducible, declara la DGT, que *siendo dicha comunidad el titular de la explotación del inmueble y el sujeto pasivo de las operaciones sujetas derivadas de dicha explotación, y no los miembros de la misma, se deberá emitir una sola factura por cada operación donde figure como sujeto pasivo la comunidad de bienes*.

Por otra parte, como vimos al tratar del ejercicio del derecho a la deducción, especial significado tiene el cumplimiento de esta previsión para las comunidades de bienes que pretendan deducir las cuotas soportadas en

¹¹⁰⁷ En relación a la facturación telemática es de aplicación la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE núm. 90, de 14 de abril de 2007).

las adquisiciones de bienes o en los servicios que sean prestados. En este sentido, resultará preciso no confundir los supuestos en los que el destinatario de las operaciones sea la propia comunidad de bienes con aquellos otros supuestos de adquisición en común de bienes por varios sujetos pasivos, a los que resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 97.4 LIVA, sin perjuicio de que en el primer supuesto se hagan constar en las facturas otras menciones no obligatorias, como la participación de cada uno de los comuneros en el bien adquirido.

4º.- *Obligaciones contables y registrales*: El art. 164.Uno.4º LIVA determina la obligación de los sujetos pasivos de llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de comercio y demás normas contables¹¹⁰⁸. De acuerdo con el art. 166 de la Ley del Impuesto, las comunidades de bienes sujetas al IVA deberán contabilizar o registrar todas las operaciones realizadas en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales dentro de los plazos establecidos para liquidación y pago del impuesto, de tal forma que la contabilidad permita determinar con precisión en cada período de liquidación, el importe total del impuesto repercutido a los clientes y del impuesto soportado por la comunidad por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos (RIVA art. 67), incluso por los autoconsumos (LIVA art. 9 y 12). El desarrollo reglamentario de estas obligaciones en el IVA se contiene en los arts. 62 a 70 del Reglamento del Impuesto.

Por lo que se refiere a las obligaciones registrales en el ámbito del IVA, de acuerdo con el art. 62 RIVA, las comunidades de bienes sujetos pasivos del IVA deberán llevar, con carácter general, y al margen de otros libros específicos para determinados regímenes especiales, los siguientes libros registro: de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión

¹¹⁰⁸ Según determina el ICAC en consulta núm. 2, BOICAC núm. 6, julio de 1991: “Todo empresario con independencia de las obligaciones fiscales a las que esté sometido por la normativa tributaria, estará obligado por la legislación mercantil a llevar la contabilidad en los términos establecidos en el Código de Comercio y de acuerdo con el Plan General de Contabilidad”. Obligación que no se ve restringida por el hecho de que la normativa fiscal prevea la posibilidad de efectuar anotaciones simplificadas, a efectos estrictamente tributarios, para determinados empresarios individuales o entes sin personalidad jurídica plena -comunidades de bienes, sociedades civiles irregulares, etc-, a los que en cualquiera de las modalidades del régimen de estimación objetiva de sus rendimientos empresariales, permite anotar sus operaciones en registros contables no previstos por el C.co. o, incluso, no llevar registro alguno.

y, en su caso, el de determinadas operaciones intracomunitarias. No obstante, quedan exoneradas de la obligación de llevar los libros registro señalados, las comunidades de bienes que lleven a cabo actividades acogidas a los siguientes regímenes especiales: simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios de prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en cada uno de ellos (arts. 40, 61 y 67 RIVA, respectivamente), o que realicen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos (LIVA art.5.uno.e)¹¹⁰⁹. Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de las obligaciones fiscales o contables, deben llevar los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA, se pueden utilizar también a efectos de este impuesto, siempre que se ajusten a lo previsto en la normativa reguladora del mismo.

5º.- Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas. Aunque no se trata de una obligación específica del IVA, tanto por la posibilidad de que puedan quedar obligadas a presentar la declaración, como por los datos referidos al Impuesto que deben incluirse en la misma, conviene recordar aquí que una de las declaraciones informativas que, en su condición de obligado tributario, la comunidad de bienes está obligada a presentar es la declaración anual de operaciones con terceras personas (así lo señala el art. 31.1 RGGI). La obligación de presentar esta declaración alcanza, entre otras, a las entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT que desarrollen actividades empresariales o profesionales, con algunas excepciones que ya comentamos anteriormente.

6º.- Presentar las correspondientes declaraciones-liquidaciones periódicas e ingresar el importe del impuesto resultante. No tienen obligación de presentar declaraciones-liquidaciones los empresarios o profesionales que realicen exclusivamente las operaciones exentas reguladas en el art. 20 LIVA, dado que estos empresarios no tienen obligación de ingresar cuotas de IVA ni tienen tampoco derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones de bienes y servicios que efectúan. No obstante, las exenciones plenas relativas a las operaciones de exportación y

¹¹⁰⁹ La exclusión de la obligación general se entiende sin perjuicio de las obligaciones registrales específicas de cada uno de los regímenes señalados.

entregas intracomunitarias, sí originan la obligación de presentación de declaraciones periódicas. Tampoco han de presentar declaración los sujetos pasivos que sólo realicen las adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas del IVA (LIVA art. 26).

CONCLUSIONES

1. Sobre la configuración jurídica de la comunidad societaria en el Derecho Privado.

El primer capítulo de este trabajo ha permitido, a través de la óptica del Derecho común, una aproximación al concepto jurídico de “comunidad societaria”, a los problemas que plantea su adecuación al régimen legal de las comunidades de bienes y a la solución que se propone desde la perspectiva doctrinal y jurisprudencial. La incursión efectuada en este campo pudiera, quizás, parecer innecesaria por interesar a nuestro estudio otro ámbito del Derecho; sin embargo, creemos que la realidad del art. 35.4 LGT como definición exclusivamente a efectos fiscales, no excusa de la necesidad de partir del estudio de los conceptos implicados en la misma (*vgr.* comunidad de bienes, personalidad jurídica...), pero acuñados por otras ramas del Ordenamiento más sustantivas, máxime cuando no corresponde a la normativa fiscal determinar la naturaleza y caracteres esenciales de la figura. Sólo tras comprender a qué nos referimos cuando hablamos de comunidad societaria es posible dilucidar si la misma noción ha sido trasladada o, al menos, tenida en cuenta para el tratamiento de esta entidad en el marco fiscal.

La complejidad de la que parte la identificación de esta figura se debe fundamentalmente a la carencia de una definición legal específica, a lo que contribuye la presencia de unos perfiles difusos, pues, a primera vista, concurren elementos configuradores de dos instituciones jurídicas diferenciadas, la comunidad de bienes y la sociedad (arts. 392 y 1.665 C.c.), que sin embargo no son incompatibles sino que pueden ser concurrentes. El problema es que más allá de la posición que en el Derecho privado ha ocupado tradicionalmente la figura que representa la comunidad de bienes regulada en el Código civil, la realidad social ha desdibujado los límites de esta institución; nos encontramos ante una figura híbrida, pues en la pretendida comunidad de empresa se dan, por definición, los elementos comúnmente considerados típicos de la sociedad, esto es, una actividad económica ejercida en común, un fondo patrimonial instrumental respecto a la misma y la división de los beneficios y pérdidas, pero se aspira a participar en el tráfico jurídico como un patrimonio disgregado cuya

titularidad pertenece a todos los partícipes en la modalidad de comunidad por cuotas, evitando la presencia de una persona jurídica.

Partiendo del clásico enfoque de la distinción conceptual entre la comunidad de bienes y la sociedad, se comprueba que los criterios que tradicionalmente han servido para diferenciar ambas instituciones resultan insuficientes al tratar de caracterizar determinadas figuras que van más allá de la simple puesta en común de bienes que define a la comunidad de bienes regulada en el art. 392 C.c., pero sin llegar a configurar una sociedad típica. Tras el análisis de la regulación legal, de los caracteres definitorios y de las diferencias estructurales que presentan ambas figuras, se descarta la posibilidad de explotación de una empresa en régimen de comunidad de bienes, postura defendida por algunos autores y órganos administrativos; y auspiciada por el tenor literal de las normas fiscales, que se refieren a estas unidades económicas, aun cuando realicen actividades empresariales, como auténticas comunidades carentes de personalidad jurídica. Frente a esta posición, se concluye sobre la procedencia de reconducir las comunidades societarias que intervienen en el tráfico jurídico a la calificación que técnicamente les corresponde, esto es, a la de una auténtica sociedad.

La razón principal en la que se basa esta postura es el entendimiento de la “C.B.” como la manifestación de una relación societaria personalista que posee todos los caracteres esenciales de la misma (origen negocial, fin común y promoción en común del fin social). De este modo, cada vez que varias personas pongan bienes en común con el fin de ejercer una actividad económica, o bien que las que se encuentran ya en situación de copropiedad decidan igualmente comenzar a desarrollarla, queda constituida una sociedad. A tal afirmación no es oponible el argumento de que las partes pueden ligarse con el vínculo que prefieran, pues no es admisible que, por el hecho de ser reconocida, la autonomía de la voluntad se pueda eximir del deber de ajustarse a los medios idóneos que el Ordenamiento le proporciona para alcanzar esos mismos fines. Este planteamiento encuentra su fundamento en razones de seguridad jurídica ya que la elusión discrecional de las normas de *ius cogens* (*vgr.* las que regulan la responsabilidad frente a terceros y el sistema de representación) escapa al arbitrio individual, y en

este sentido, las formas societarias que pueden actuar frente a terceros de forma unificada en el tráfico son un *numerus clausus*¹¹¹⁰.

La obligada conclusión es que, aunque por imperativo del artículo 1.255 C.c. y siempre que se respeten sus límites, los pactos celebrados por los agrupados serán válidos y obligatorios, cuando desde el punto de vista de la caracterización dogmática de la entidad y la ordenación de intereses que a través de la misma se haya querido realizar, lo convenido albergue la existencia de una organización con el fin de realizar unificadamente en el tráfico una actividad con ánimo de lucro, resultará indiferente la declaración formal de regular las relaciones a través de la constitución de una comunidad de bienes pues, como tiene reconocido el Tribunal Supremo, el *nomen iuris* no es determinante ni configura por sí solo y menos de modo imperativo la naturaleza de un concreto negocio jurídico. La denominada comunidad societaria no es, por tanto, una comunidad de bienes, sino claramente una sociedad, categoría diseñada precisamente para el ejercicio en común de actividades económicas, particularmente empresariales.

Con esta “recalificación” de la comunidad societaria, se produce una remisión al régimen normativo de la sociedad y con ello a todos los problemas y cuestiones que se han planteado en sede de esta institución (*vgr.* atipicidad, irregularidad, configuración estructural, etc.). En este sentido, una de las cuestiones más polémicas que sin duda afectan a la “C.B” en su consideración como auténtica sociedad, es la relativa a la personalidad jurídica y su atribución. Entendida tradicionalmente como una cuestión de publicidad, la comunidad societaria no cuenta con la publicidad legal derivada de la inscripción en el Registro mercantil y, por tanto, no adquiriría personalidad jurídica según esta concepción registral; sin embargo no cabe

¹¹¹⁰ Según PAZ-ARES, *Curso...*, p. 508: “El contrapunto del principio de elección del tipo es el *principio de imposición de forma*. La existencia de un *numerus clausus* de tipos sociales determina, en efecto, la adscripción forzosa de las realidades asociativas que no quedan cubiertas por un tipo especial al tipo general. La imposición de forma opera básicamente en tres escenarios. Cuando las partes no han elegido expresamente un tipo (por ejemplo, cuando han formado la sociedad de manera tácita o informal para una explotación mercantil); cuando lo ha elegido incorrectamente (por ejemplo, cuando han elegido el tipo de la sociedad civil o de la comunidad de bienes para el ejercicio de una actividad comercial o industrial) y cuando no han cumplido con las exigencias fundacionales del tipo elegido (por ejemplo, cuando han constituido una sociedad anónima, pero han optado por no inscribirla en el Registro Mercantil)”.

duda de que sí contaría con la publicidad de hecho que determina la personalidad jurídica básica (art. 38 C.c.). En los últimos tiempos se ha impuesto una concepción estructuralista que distingue entre sociedades internas y sociedades externas, en función de la configuración que otorguen las partes interesadas al fenómeno asociativo. Si, según esta doctrina, para el reconocimiento de la personalidad jurídica lo determinante es la voluntad contractual de las partes de presentarse como un grupo unificado en el tráfico y mantener relaciones con terceros en nombre de la sociedad, hemos de admitir que la llamada “comunidad societaria”, tiene como tal personalidad jurídica, siendo la titularidad compartida por cuotas de los socios una mera ficción de lo que ocurre en realidad, que hay un patrimonio común atribuido de forma unificada al ente social, que es el que lo titula como persona jurídica.

Siguiendo estos planteamientos de la moderna doctrina civilista es importante, por tanto, determinar si estamos ante una verdadera comunidad societaria, entendida como aquella que se presenta en el tráfico jurídico como un sujeto único a la hora de actuar, y se configura como una sociedad externa (contrata en su propio nombre, tiene relaciones con terceros, contrae deudas, etc.); pues en caso contrario (*vgr.* “comunidad de gastos” que no interviene en el tráfico y en la cual los socios conservan la titularidad sobre los bienes sociales), estaremos ante la denominada sociedad interna, que se configura como un mero vínculo obligatorio entre los socios. Esta distinción por razón de la voluntad contractual en el modo de estructurar el fenómeno asociativo, unida a la clasificación de la sociedad por razón del objeto de la sociedad (civil o mercantil) resulta clave para la concreción del régimen jurídico aplicable.

Ello nos conduce directamente a la aplicación a las comunidades societarias del régimen de las sociedades personalistas, que cumplen en nuestro sistema la función de tipo residual aplicable a las sociedades no sujetas a ningún otro tipo especial sometido a especiales exigencias de formalización y publicidad. Así pues, cuando la actividad empresarial desarrollada por la comunidad societaria sea de carácter mercantil (supuesto habitual en la práctica por tratarse de pequeños negocios), habrá que acudir al régimen general de la sociedad colectiva (arts. 125 a 144 C.co.). De este modo, en lo no convenido por las partes acerca de la regulación de la

sociedad, regirán las normas propias del mencionado régimen, siendo de aplicación preceptiva las normas generales de protección de terceros, especialmente las relativas a la responsabilidad por las deudas sociales, a cuyos efectos se prevé una responsabilidad personal, solidaria e ilimitada de los socios colectivos (art. 127 C.co.).

Esta solución, que parece la más coherente con lo previsto por el legislador en el ámbito de las sociedades de capital y agrupaciones de interés económico no inscritas (*ex art. 39.1 TRLSC y 1 y 22.1 LAIE*), ofrece una mayor protección a los terceros que se relacionan con la comunidad en el tráfico, sin que se vean afectados por la falta de inscripción registral (*ex 119.1 C.co.*). La comunidad societaria, entendida como sociedad mercantil irregular, no estaría privada de toda personalidad jurídica sino que tendría una personalidad jurídica básica o imperfecta (art. 116 C.co.); de lo contrario, todos los contratos celebrados entre la sociedad y los terceros serían nulos (art. 118 C.co., *a contrario*), lo que impediría que los acreedores de la sociedad pudieran satisfacer sus pretensiones con cargo al patrimonio separado y autónomo de la sociedad. La irregularidad, no obstante, desencadenará como efecto fundamental la agravación de responsabilidad para sus gestores (responsabilidad solidaria *ex art. 120 C.co.*) y la inoponibilidad de los pactos sociales que alteren el Derecho dispositivo.

Cuando la actividad que desarrolle la comunidad societaria tenga objeto civil, en lo no previsto por las partes, habrá que aplicar las normas generales del Código civil, que difieren en algunos aspectos de las previstas en el Código de Comercio para la sociedad colectiva, especialmente en el ámbito de la responsabilidad de los socios. En la sociedad civil, según la doctrina dominante, la responsabilidad de los socios por las deudas sociales es mancomunada (art. 1.698 C.c., *a contrario*) personal e ilimitada, es decir, no quedan obligados solidariamente entre sí respecto de las deudas de la sociedad, si bien los acreedores de la sociedad son preferentes a los acreedores particulares de los socios cuando concurren sobre los bienes afectos a la actividad social (art. 1.699 C.c.). En cualquier caso, este tipo de comunidad societaria tendrá personalidad jurídica, puesto que, al operar en el tráfico jurídico de forma unificada se produce la publicidad de sus pactos (doctrina tradicional), o se configura contractualmente como sociedad externa (doctrina revisionista).

En definitiva, con la aplicación a la comunidad societaria de las respectivas disciplinas de la sociedad colectiva y de la sociedad civil según el objeto al que se consagre, se consigue que la responsabilidad de las obligaciones contraídas en nombre de la “comunidad” recaiga en primer lugar sobre su propio patrimonio¹¹¹¹, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de los “comuneros”. Así las cosas, podemos afirmar que en el ámbito del Derecho privado, más allá del reconocimiento y crítica de la existencia de las comunidades societarias, ha sido posible reconducir este fenómeno a la calificación y el régimen jurídico correspondiente, sin perjuicio de que cualquier intervención del legislador aclarando la situación de estas comunidades deba valorarse positivamente. En esta línea no podemos obviar que el anteproyecto de Ley del Código Mercantil se mueve en la dirección apuntada; concretamente, el art. 211-1 señala que son sociedades mercantiles las que tengan por objeto la producción o el cambio de bienes o la prestación de servicios para el mercado; y el artículo 213-34, bajo la rúbrica “comunidad de empresa” señala que se aplicarán las normas del Capítulo III (“*De la constitución de las sociedades mercantiles*”) a la comunidad voluntaria que explote una empresa o cualquier otra unidad productiva de bienes o servicios, así como a la comunidad incidental que tenga igual objeto, siempre que en este caso haya transcurrido un año desde su nacimiento¹¹¹², lo cual viene a confirmar que las comunidades societarias son sociedades atípicas, a las que se aplica el régimen de la sociedad general.

¹¹¹¹ A diferencia de una auténtica comunidad de bienes regulada por el C.c., en la que todos los comuneros actúan en nombre propio frente al tercero, sin ningún tipo de personificación. Al no tener la comunidad responsabilidad propia diferenciada de la de sus integrantes, sólo responderá el comunero que haya contraído la deuda de forma personal e ilimitada (art. 1.911 C.c.). Si han sido varios habrá que aplicar las reglas generales en caso de pluralidad de deudores, por lo que en principio la deuda será mancomunada (art. 1.137 C.c.). Los terceros no contarán por tanto con la garantía del patrimonio del resto de comuneros.

¹¹¹² Señala la propia Exposición de Motivos que bajo el amplio rótulo de la constitución de las sociedades mercantiles se han agrupado las reglas básicas de la fundación, las aportaciones, la escritura y los estatutos, los pactos parasociales, la sociedad en formación, la inscripción y la nulidad de la sociedad inscrita y el régimen de la sociedad no inscrita. Asimismo, señala como novedad destacable, entre otras, la aplicación del tratamiento de la sociedad no inscrita a las figuras de comunidad voluntaria e incidental de empresa.

2. Sobre la valoración de la comunidad societaria en el Derecho Fiscal.

El punto de partida en el análisis de la consideración tributaria de la comunidad societaria, es la misma realidad funcional de perfil singular que el Derecho Privado reconoce y, sin embargo, critica por considerar que es resultado de la utilización deformada de un instituto propiamente civil como es la comunidad de bienes. No obstante, la diferencia entre el enfoque civilista y el tributario en orden a la comunidad societaria es claro.

En el ámbito del Derecho Común la problemática se centra en la distinción entre sociedad y comunidad, la valoración y el alcance interpretativo de los criterios diferenciales entre ambas instituciones jurídicas, así como sus consecuencias. Admitido que tras la denominación “comunidad de bienes” dada por las partes se esconde una verdadera sociedad, aparece en primer plano, la preocupación de la doctrina y la jurisprudencia por indagar sobre su objeto (civil o mercantil) para, finalmente, determinar el régimen jurídico que regulará la presencia y actuación en el tráfico jurídico-económico de estas comunidades societarias.

Por su parte, el Derecho Tributario, nunca condicionado por la autonomía privada, pero vinculado positivamente por la exigencia constitucional de gravar todas las manifestaciones de capacidad económica, no permanece indiferente ante este tipo de entidades cuya presencia en el mundo jurídico no hace sino poner de relieve la necesidad de su sometimiento a tributación. La vía utilizada por el legislador para ello es la introducción en su día del contenido del actual art. 35.4 LGT, precepto con el que trata de cumplir diversos objetivos, como evitar el fraude fiscal o simplificar y facilitar la gestión del tributo, permaneciendo fiel a los principios específicos que rigen en esta rama del ordenamiento (*vgr.* igualdad, generalidad, justicia tributaria...).

Si por algo se caracteriza esta norma es, de un lado, por su inmunidad constatada desde el año 1963, permaneciendo inalterable tras las sucesivas reformas normativas experimentadas por la Ley General Tributaria; y de otro, por el importante papel que pese a la ausencia de fuerza vinculante dicho precepto ha tenido en nuestro ordenamiento, aunque sólo fuese como vía para encauzar el debate científico en torno a numerosos aspectos

relacionados con la subjetividad pasiva tributaria. De hecho, superada la polémica doctrinal generada en sus orígenes por la cuestión de la subjetividad pasiva de los entes sin personalidad, sin necesidad de apelar a la existencia de una capacidad especial tributaria, en los últimos años, la cuestión se ha centrado –fundamentalmente debido al desarrollo de las relaciones económicas internacionales–, en delimitar los entes que tienen cabida en la norma y por tanto pueden quedar obligados al pago de las prestaciones tributarias en cuanto se configuren como sujetos pasivos en las leyes.

No es el caso de la comunidad societaria, cuyo encuadre en el marco tributario queda claro a partir del análisis realizado del art. 35.4 LGT que entendíamos inexcusable en nuestro estudio. Hoy en día no cabe duda de que precisamente la comunidad societaria cumple con los requisitos exigidos en la norma para ser considerada “sujeto de derecho”, y por ende obligado tributario que asuma la titularidad de diversas situaciones jurídicas, entre ellas, la función de sujeto pasivo. Como vimos, la comunidad societaria no sólo se identifica con el elemento subjetivo del hecho imponible, sino que además, está dotada, por un lado, de una cierta autonomía patrimonial -aunque sea imperfecta-, y en este sentido, los comuneros responden solidariamente de las obligaciones asumidas, en defecto de cumplimiento voluntario por la comunidad. Por otro lado, cuenta con un tipo de organización o estructura funcional para el cumplimiento de los actos o negocios necesarios para su tráfico jurídico que se traduce en la existencia de órganos o representantes para la formación y exteriorización de una voluntad propia y autónoma. Téngase en cuenta que podrán existir otras comunidades de bienes, pero carentes de unidad subjetiva, de modo que la obligación tributaria principal quedará diluida entre los copartícipes integrantes de la comunidad (copropiedad).

Ahora bien, el contexto en el que se desarrolla la presencia de las comunidades societarias ha variado completamente desde la aprobación de la LGT de 1963, momento en el cual la gran preocupación del legislador tributario se ceñía a la hoy denominada obligación tributaria principal. A partir de su concepción fiscal por la LGT de 2003 como “obligado tributario” –noción mucho más amplia que la de sujeto pasivo–, la comunidad estará obligada al cumplimiento de diversas obligaciones

tributarias impuestas por la Ley. De acuerdo con ello no sólo serán obligados tributarios las comunidades que deban efectuar el pago de un tributo por demostrar una capacidad económica propia y distinta de la de los comuneros, sino también las que deban satisfacer una obligación pecuniaria a cuenta de otro sujeto por mandato de la normativa tributaria (supuestos de retención e ingreso a cuenta) o derivada de la capacidad económica de un tercero (supuestos de repercusión) y, asimismo, las que sin estar obligadas a hacer frente a una obligación material deban cumplir con obligaciones de carácter formal. A ello se añade que como consecuencia del incumplimiento de obligaciones materiales y formales en el seno de la relación jurídico-tributaria, la comunidad tendrá la consideración de sujeto infractor y por lo tanto, será a la propia entidad a la que se imponga, en su caso, la correspondiente sanción. De este modo, en el ámbito sancionador tributario existirá una sola responsabilidad: la de la comunidad que tenga la consideración de obligado tributario a quien corresponda el deber cuya violación se describe en el tipo infractor. En definitiva, las manifestaciones de subjetividad de la comunidad de bienes son abundantes en el ámbito tributario pese a su carencia de personalidad jurídica.

Al plantearnos cuál es el punto en el que confluyen el Derecho común y el Derecho tributario, hemos de reconocer tras el análisis de la figura, que las conclusiones alcanzadas en ambos sectores del ordenamiento jurídico no son tan distantes. Probablemente el planteamiento que sigue la “doctrina moderna” entre los civilistas y mercantilistas, defendiendo que en las comunidades societarias hay un patrimonio común atribuido de forma unificada a la entidad, que se configura como sociedad externa, es coincidente con la filosofía que subyace tras el artículo 35.4 LGT que toma en consideración la unidad económica o patrimonio separado “susceptible de imposición”, permitiendo como consecuencia jurídica de ese sustrato que la ley lo defina como sujeto de Derecho tributario. En tal sentido, la diferencia es que el Derecho tributario prescinde del origen e incluso de la voluntad, así como de la finalidad expresada cuando se constituyen sociedades civiles, comunidades de bienes, etc., para atender a un elemento objetivo, esto es, la capacidad económica diferenciada de la personal de los miembros o copartícipes.

De acuerdo con ello, doctrinal y jurisprudencialmente se acaba afirmando en ambas ramas del ordenamiento que, con exclusión del condominio, la “unión” convencional al amparo de la fórmula “comunidad de bienes” que tiene como fin común realizar actividades económicas con ánimo de obtener beneficios, constituye una entidad cuyo esquema normativo no es el de la comunidad, sino el de la sociedad, toda vez que el ánimo de lucro de los copartícipes, la organización de la actividad económica a partir de la puesta en común de determinados recursos y el fin común, son propios de la sociedad y extraños a la comunidad.

Cuestión distinta es hasta qué punto se han llevado a efecto las consecuencias de tal afirmación. Nos referimos a que si en el ámbito del Derecho privado pocos conceptos como el de personalidad jurídica han sido tan discutidos por la doctrina y la jurisprudencia, por el contrario, la mayoría de los autores que desde el ángulo del Derecho Tributario se han ocupado del tema del tratamiento de las comunidades societarias, se abstienen de poner en cuestión el contenido y alcance del concepto de personalidad jurídica. La personalidad sería un dato ofrecido, sin más, por el Derecho Privado¹¹¹³ y a partir de este dato no cuestionado, arrancarían la indagación específicamente jurídico-tributaria, si bien no podemos afirmar de forma categórica que los estudios aparecidos en el Derecho privado en torno a las comunidades societarias fuesen desconocidos por los tributaristas. Baste recordar en este sentido, el momento en el que la doctrina debatía cuándo y cómo adquirirían personalidad jurídica las sociedades civiles para poder determinar si éstas tributaban bajo el régimen de atribución de rentas o bien eran sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Téngase en cuenta además que el tema vuelve a la actualidad tras la reforma fiscal que afecta a la tributación de las sociedades civiles.

En cualquier caso, desde el momento en que desde ciertas posiciones civiles y mercantiles se estudian las consecuencias jurídico-privadas de tal

¹¹¹³ Advertía VALERO JARABO, *op. cit.*, p. 44, que sobre todo a partir de la promulgación de la Ley General Tributaria de 1963, se acentúa la tendencia a redactar disposiciones impositivas en los términos propios de las ramas generales del saber, especialmente la Economía y el Derecho. De esta forma hay una referencia directa a términos que, en principio, tienen un contenido generalmente admitido en el ámbito correspondiente, y se evita el tener que construir una teoría especial de los empleados en cada norma.

calificación como sociedad, creemos que el Derecho Fiscal no debiera permanecer ajeno a determinadas consideraciones. Nos referimos, en particular, a aquellas que pueden tener incidencia fundamentalmente en el régimen de la imposición directa, como es la discusión sobre la calificación de las sociedades civiles y mercantiles en función del *objeto* y la *forma*; y unido a lo anterior, el modo de adquisición de la personalidad jurídica. En un plano más general nos preguntamos cómo debieran afectar, en su caso, los planteamientos iusprivatistas al Derecho Tributario. Ciertamente el régimen jurídico legal de las comunidades societarias no es por sí sólo el elemento definitorio para incluirlas en un determinado régimen fiscal; no obstante, si su naturaleza jurídica a efectos fiscales, por un lado, y a efectos civiles y mercantiles, por el otro, es coincidente, deberíamos cuestionar al menos el posible acogimiento en el ámbito tributario de las elaboraciones doctrinales que desde el Derecho Privado se han realizado acerca de la calificación y régimen jurídico de las comunidades que ejercen una actividad económica actuando unitariamente frente al exterior.

En este sentido, si admitimos que cuando hablamos de comunidad societaria estamos ante una sociedad personalista, a la que se debe aplicar el régimen jurídico de la sociedad colectiva o, en su caso, de la sociedad civil (*vid.* art. 39 TRLSC¹¹¹⁴), debemos plantearnos si la aplicación de estas normas a efectos privados podría extenderse también a efectos tributarios, teniendo en cuenta que la Ley General Tributaria ya recoge un régimen jurídico expreso para los entes sin personalidad jurídica (*vgr.* régimen de representación, responsabilidad...). En este sentido, habiendo previsto el Derecho mercantil un régimen de actuación para las sociedades irregulares (que no existía cuando el legislador de 1963 estableció un régimen frente a la Hacienda Pública), la legislación tributaria quizá debería acogerse al régimen diseñado por la normativa mercantil en la medida en que no exista una exigencia especial o justificación suficiente que aconseje lo contrario. Una reforma legislativa en este sentido, que aproximara el régimen tributario al régimen jurídico-privado de estas comunidades, daría cumplimiento al

¹¹¹⁴ Dispone el art. 39.1 TRLSC relativo a la “sociedad devenida irregular”: “Una vez verificada la voluntad de no inscribir la sociedad y, en cualquier caso, transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura sin que se haya solicitado su inscripción, se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil si la sociedad en formación hubiera iniciado o continuado sus operaciones”.

principio de unidad del Ordenamiento Jurídico y quizá reforzaría las garantías del crédito tributario.

En cuanto este último aspecto, la LGT establece el régimen de responsabilidad tributaria aplicable a las comunidades societarias (art. 42.1.b), declarando la solidaridad de los partícipes con respecto al llamamiento, puesto que realmente aquéllos responden mancomunadamente en proporción a sus respectivas cuotas participativas. Podemos pensar que con respecto a la figura del condominio, el cambio que introdujo la Ley 10/1985 al establecer el carácter solidario entre la entidad y los copartícipes, era correcto pues siendo la responsabilidad con anterioridad a la mencionada reforma de carácter subsidiario (*ex art. 39 LGT/1963*), ello suponía exigir la declaración de fallido del ente (en definitiva, los comuneros) para dirigir nuevamente contra los mismos la pretensión de cobro en calidad de responsables. Sin embargo, cuando se trata de una comunidad societaria quizá fuera más conveniente establecer la responsabilidad de la propia entidad en primer grado, atendiendo sobre todo a su verdadera naturaleza, que determina la existencia de una “unidad económica” o “patrimonio separado” frente al que inicialmente debieran dirigirse las pretensiones de cobro, y sólo en caso de declaración de fallido del crédito poder dirigirse contra los copartícipes (responsabilidad subsidiaria). No se nos escapa que esta solución sólo tendría sentido en la medida en que los bienes comunes estuviesen afectos al pago de la deuda y fuesen susceptibles de inscripción a nombre de la propia comunidad, de modo que la Administración pudiese dirigir directamente sus pretensiones de cobro contra ellos¹¹¹⁵.

Si la declaración de responsabilidad de los integrantes se configurase como un llamamiento subsidiario respecto a la entidad y, paralelamente, como una responsabilidad solidaria entre ellos, se conseguiría armonizar la solución que nuestro ordenamiento tributario prevé con la ofrecida para la sociedad irregular, cuando por su objeto deba ser tratada como sociedad colectiva –los socios responden subsidiariamente respecto de sociedad (art. 237 C.co.) y de forma solidaria entre sí (art. 127 C.co.)–. Como algún autor

¹¹¹⁵ La afectación de los bienes al pago de la deuda es una posibilidad que, en la actualidad y en relación con la comunidad de bienes, tan sólo está prevista en el supuesto genérico de garantía del pago que recoge el art. 79 LGT, por lo que sería necesario que tal medida fuera incluida en una reforma del actual art. 42 de la misma ley (*cf.* BAYONA, *op. cit.*, p. 150).

ha apuntado, esta solución tiene la ventaja de la rigurosidad del régimen de las sociedades colectivas –del que tratan de huir los que constituyen “regularmente” una sociedad–, lo que proporciona una mayor protección a terceros¹¹¹⁶.

Tras el análisis de la subjetividad tributaria de las comunidades societarias desde el punto de vista general, avanzamos en nuestro estudio con el fin de averiguar cuál es el estado de la cuestión en el Derecho positivo. Dado que el reconocimiento de la comunidad como sujeto pasivo ha de hacerse mediante las normas específicas de cada tributo, profundizamos en la legislación propia de cada uno de los tributos que hemos tomado con consideración en el presente estudio.

3. La comunidad societaria en el ámbito de la imposición directa sobre la renta.

El tratamiento que la comunidad societaria recibe en la imposición directa sobre la renta –eje fundamental de la imposición subjetiva–, nos conduce directamente al estudio del régimen de atribución de rentas aplicable a estas entidades. Desde su origen, este mecanismo se configuró como una respuesta a la necesidad de someter a gravamen las rentas obtenidas por un elenco de entidades sin personalidad jurídica, a las que ninguno de los impuestos que recae sobre el objeto imponible “renta”, otorga la consideración de sujetos pasivos.

La aplicación del régimen de atribución a las comunidades que desarrollan actividades económicas no ha estado exenta de cuestiones controvertidas, si bien todas ellas giran en torno al mismo tema de fondo, esto es, la posibilidad o no de entender que la actividad económica de que se trate se realiza por la comunidad como sujeto independiente de los propios comuneros. Ello obliga a delimitar, en primer lugar, la correcta naturaleza jurídica de la entidad, pues no recibe el mismo tratamiento una comunidad

¹¹¹⁶ Cfr. FALCON, “La responsabilidad de los copartícipes...”, *op. cit.*, p. 45. No obstante, en el caso de que por el objeto debiese aplicarse el régimen jurídico de la sociedad civil, se impondría la responsabilidad personal y mancomunada de los socios (1.698 C.c.), si bien parece que también sería de segundo grado (subsidiaria).

societaria que otras figuras similares con las que puede prestarse a confusión (comunidades de gastos, comunidades de rendimientos, etc.). En ocasiones se plantean problemas de acreditación de la existencia de la C.B., especialmente cuando no se han constituido formalmente como tales, en cuyo caso habrá de ser probada a través de los medios admitidos en Derecho; otras veces habrá que atender a si la normativa reguladora de la actividad de que se trate permite su ejercicio colectivo.

Sin entrar ahora en la valoración de esta opción legislativa, que objetivamente supone el mismo tratamiento para una serie de realidades diversas, diremos que la configuración actual del régimen de atribución de rentas no permite afirmar de forma tajante que este sistema desconozca la existencia de la “personalidad tributaria” de estas entidades; si bien es cierto que la renta obtenida por una comunidad societaria se atribuye a sus miembros y, a tal efecto, se considera a la entidad como inexistente, no lo es menos que a través de las sucesivas leyes reguladoras del IRPF, se han ido acrecentando las manifestaciones de subjetividad tributaria de las propias entidades con respecto a sus miembros, siendo un claro ejemplo de ello la determinación de la renta neta atribuible y de los pagos a cuenta por parte de la propia entidad. Precisamente, en torno a esta cuestión se había venido discutiendo si el objeto de atribución era la renta neta o si, por el contrario, debían atribuirse a cada miembro de la entidad, los ingresos y los gastos para que fuera éste el que los incluyera en su declaración individual; cuestión que bajo el régimen actual ha quedado solventada siendo la primera opción la adoptada.

En cualquier caso, el análisis del régimen nos lleva constatar la evolución hacia un sistema de atribución “mixto”, en el que la renta atribuible se cuantifica por la entidad y no por sus miembros, pero teniendo en cuenta la naturaleza subjetiva de éstos para determinación de la normativa aplicable (IRPF-IS-IRNR) y la aplicación de determinadas especialidades, lo que a nuestro juicio, supone un sistema de compleja aplicación que relativiza la afirmación de que la determinación unitaria de la renta se produce en sede de la entidad.

Otra de las cuestiones polémicas en relación con la comunidad societaria que consideramos que sigue sin estar resuelta de modo irrefutable, es la naturaleza de las rentas percibidas por los miembros que no participan de

forma personal, habitual y directa en el desarrollo de la actividad económica y se limitan a realizar aportaciones de capital o bienes al fondo de la comunidad. En esta materia, los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos se caracterizan por la confusión y ambigüedad; mientras que en determinadas resoluciones considera que los rendimientos obtenidos por una entidad (sociedad civil o comunidad de bienes) que ejerce una actividad económica, se atribuyen a todos sus miembros y se califican como procedentes de una actividad económica aunque no realicen ningún trabajo en la misma, pero siempre y cuando asuman el riesgo del ejercicio de la actividad (*vgr.* resol. núm. 1169-01, de 14-6-01); en otras, en cambio, señala que respecto a los miembros que se limiten a efectuar aportaciones de capital sin intervenir en la ordenación de los factores de producción, las rentas atribuidas a los mismos tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario (*vgr.* resol. núm. 0407-04, de 25-2-04)¹¹¹⁷. En nuestra opinión, el ejercicio de una actividad económica a través de una comunidad societaria, no exige ni la realización de las actividades materiales por todos los miembros de la entidad, ni siquiera la realización de actividad alguna pudiendo intervenir en términos simplemente capitalistas; en cambio, sí será preceptivo la asunción del riesgo inherente al ejercicio de la actividad por parte de todos y cada uno de ellos.

Por otro lado, podría ser discutible la ubicación del régimen de atribución de rentas junto con los regímenes especiales de imputación de rentas en el Título X de la LIRPF (“Regímenes especiales”), pues si la obtención de renta a través de una comunidad de bienes es una circunstancia que no altera la naturaleza de dicha renta -y así lo confirma la redacción del art. 88 de la Ley reguladora del IRPF- se tendrá que calificar conforme a cualquier modalidad de renta de las que integran el hecho imponible del IRPF (art. 6). Probablemente, la “especialidad” del régimen de atribución de rentas actual, deriva de la profusión de normas generales y excepciones a las mismas que, en la mayoría de los casos, atienden a la personalidad de los

¹¹¹⁷ La polémica se reabre a partir de la reforma del régimen de atribución de rentas operada por la Ley 46/2002, ya que en las primeras versiones del proyecto de ley se reconocía en el propio texto legal el criterio de la DGT; sin embargo, al no decirse nada en el texto final, nace la duda de si es que el legislador entiende que la doctrina administrativa resultaba errónea o que, por su escasa importancia, no era conveniente su elevación a rango legal.

miembros que componen la entidad, rompiendo con ello la idea tradicional de que la entidad es sólo un filtro para la obtención de la renta.

Con todo, es importante destacar el cambio que en el ámbito de las comunidades societarias y sociedades civiles supone la aprobación de las Leyes 26/2014 y 27/2014, de 27 de noviembre. Para encontrar el sentido de tal afirmación hemos de acudir al art. 7.1 de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades, conforme al cual, *“serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*. Paralelamente, en coordinación con este precepto se ha modificado la redacción del art. 8.3 LIRPF que, con efectos desde el 1 de enero de 2016, pasa a ser la siguiente: *“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”*¹¹¹⁸.

¿Qué implica esta modificación? *Ab initio* supone afirmar que las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil pasarán a ser contribuyentes del Impuesto de Sociedades a partir de la fecha indicada¹¹¹⁹,

¹¹¹⁸ En consonancia con ello el art. 6.1 LIS declara: “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”.

¹¹¹⁹ Así lo determina la Disposición transitoria trigésima segunda de la Ley 27/2014 que bajo la rúbrica *“Sociedades civiles sujetas a este Impuesto”* establece: “1. Lo previsto en esta disposición será de aplicación a las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, 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, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha”.

a menos que acuerden disolverse y liquidarse durante el primer semestre de 2016 conforme al procedimiento previsto en la D.T. 19ª añadida a la LIRPF. Con ello se cierra una larga etapa en la que las sociedades civiles (excepto las sociedades agrarias de transformación), cualquiera que fuese su objeto o su forma, tuviesen o no personalidad jurídica, quedaban sometidas al régimen de atribución de rentas. Con esta decisión se evitaba trasladar al ámbito fiscal todas las discusiones doctrinales que sobre esta figura tenían lugar en el ámbito civilista y mercantilista, tal y como pudimos comprobar en el primer capítulo de este trabajo.

La cuestión fundamental que plantea el precepto es la determinación del tipo de sociedades a que se refiere; es necesario averiguar si se está ante una sociedad civil o ante una sociedad mercantil. De entrada, la contraposición bajo la misma expresión de los términos civil y mercantil nos conduce a toda la problemática que analizamos de la distinción legal entre tipos de sociedades y a las variadas construcciones doctrinales y jurisprudenciales sobre la materia. Como se recordará, el criterio mayoritariamente aceptado para distinguir entre sociedades civiles y mercantiles es aquel que se basa en la naturaleza de las operaciones que constituyen su objeto, de tal modo que, son sociedades mercantiles las que se dedican a realizar actos de comercio y sociedades civiles las que no tienen un fin mercantil o industrial, salvo el supuesto de determinadas sociedades con forma mercantil (*vgr.* sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada) que la ley declara mercantiles cualquiera que sea su objeto (arts. 2 y 39 TRLSC). Además, este criterio objetivo, basado en la naturaleza de las operaciones y actividades que realice la sociedad, es por el que parece inclinarse el Código Civil a tenor de lo establecido en sus arts. 36 y 1.670, al permitir este último que las sociedades civiles “por el objeto a que se consagren” puedan adoptar cualquiera de las formas admitidas en el Código de Comercio.

Desde esta perspectiva se afirma que la sociedad civil por la naturaleza de su actividad no deja de serlo por el hecho de adoptar uno de los tipos sociales mercantiles y que, por tanto, hay sociedades civiles con forma mercantil, si bien no puede haber sociedades civiles con objeto mercantil (pues el “objeto mercantil”, sólo puede ser propio de las sociedades mercantiles). El TS mantiene que cuando una sociedad no constituida en forma mercantil realice actividades de tal carácter, queda excluida del

ámbito civil. Este es el criterio que confirma también la resolución de la DGRN de 21 de mayo de 2013 –entre otras¹¹²⁰–, que se ocupa precisamente de una sociedad constituida como civil, pero cuyo objeto es claramente mercantil¹¹²¹.

Lo importante a destacar es que este tipo de sociedades –en muchas ocasiones autodenominadas sociedades civiles o comunidades de bienes–, son objetivamente mercantiles y por tanto son realmente *sociedades mercantiles irregulares* que, como vimos, se consideran carentes de personalidad jurídica en tanto que el reconocimiento de ésta viene determinado por el otorgamiento de escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil. Este tipo de sociedades venían recibiendo en sede de Derecho Tributario un trato distinto del previsto para las sociedades formalmente constituidas como mercantiles, pues, siguiendo un criterio formal y prescindiendo de su verdadera naturaleza jurídica y objeto social, tributaban hasta la reforma fiscal de 2015 en régimen de atribución de rentas. No obstante, la nueva LIS convierte en contribuyentes del Impuesto a las sociedades civiles con objeto mercantil, asumiendo el legislador fiscal que pueden tener personalidad jurídica.

De acogerse la Administración Tributaria a la postura mayoritaria, entendiendo que cuando se habla de sociedades civiles con objeto mercantil –o comunidades societarias, en la medida que responden al mismo esquema–, estamos ante sociedades mercantiles irregulares, todas ellas deberían tributar a partir del 1 de enero de 2016 como contribuyentes del IS. El problema que conlleva esta interpretación es que mientras el régimen de atribución de rentas siga vigente y aplicable a las sociedades mercantiles irregulares (comunidades societarias), ello supondría que por el mero hecho de adoptar la denominación de “sociedad civil” o “comunidad de bienes”,

¹¹²⁰ Cfr. Resoluciones de 13-12-85; 20-3-86; 30-4-97; 11-12-97; 25-5-06 y 20-4-10.

¹¹²¹ La citada resolución afirma: “*todo contrato por el que se constituye una sociedad cuyo objeto sea la realización de actividades empresariales, tiene naturaleza mercantil, como resulta de los artículos 2, 116, 117 y 124 del Código de Comercio y del mismo artículo 1670 del Código Civil y, por tanto, la sociedad quedará sujeta, en primer lugar, a las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, de acuerdo con sus artículos 2 y 50 y con lo establecido en los artículos 35 y 36 del Código Civil, sin que para eludir la aplicación de las reglas mercantiles de las sociedades sea suficiente la expresa voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil*”.

pudiesen optar entre la sujeción al IS o al régimen de atribución de rentas, respectivamente.

Téngase en cuenta además la repercusión que la eventual aprobación del nuevo Código Mercantil conllevaría en esta materia, pues al incidir en los conceptos de objeto mercantil y de empresa y empresario¹¹²², aquellas actividades calificadas tradicionalmente como civiles (*vgr.* agrarias, profesionales, forestales...), a partir de la entrada en vigor del nuevo Código pasarían a ser consideradas de objeto mercantil, pudiendo verse obligadas las entidades que desarrollen estas actividades a tributar por el IS.

En este contexto, hay quien ha señalado que el tipo de entidades a que se refiere la Ley con la expresión “sociedades civiles con objeto mercantil”, como nuevo sujeto pasivo del IS, no pueden ser las sociedades civiles con objeto mercantil¹¹²³, sino las sociedades civiles (es decir con objeto civil) inscritas en el Registro Mercantil, esto es, las sociedades profesionales que tienen por objeto el ejercicio en común de tales actividades. Con esta medida se conferiría el mismo tratamiento a las sociedades mercantiles inscritas y a

¹¹²² Sobre estos conceptos señala la Exposición de Motivos del Anteproyecto de ley del Código Mercantil: “... concepto central de empresario, basado en el previo de la empresa como organización económica de producción de bienes o prestación de servicios, no puede ya restringirse a lo “comercial”, según el concepto clásico que recoge el Código de comercio de 1885, expulsado hoy por la unidad del mercado; debe comprender también a empresarios dedicados a aquellas materias excluidas del Derecho mercantil, como la agricultura o la artesanía, que constituyen objeto de empresas cuyos titulares actúan asimismo en el mercado. Y debe comprender también a otras personas que, no siendo empresarios desde el punto de vista económico, dada la naturaleza intelectual de los bienes que producen o de los servicios que prestan (científicos, artísticos, liberales) han de incluirse entre los operadores sujetos a este Código. Esta equiparación se ha producido ya no sólo en el Derecho de la Unión Europea, que forma parte de nuestro Ordenamiento, sino en el de origen estatal, como sucede con el Derecho industrial y el Derecho de protección de los consumidores. (...) Por otra parte, la figura central del empresario no es la única protagonista entre los operadores del mercado sujetos al Código, concepto que también abarca a los profesionales que ejercen actividades intelectuales, sean científicas, liberales o artísticas, cuyos bienes o servicios destinen al mercado; a las personas jurídicas que, cualquiera sea su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en el Código, e incluso a los entes sin personalidad jurídica por medio de los cuales se realicen”.

¹¹²³ Así lo expone FALCÓN Y TELLA, “Las «sociedades civiles con objeto mercantil» (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas”, *QF*, núm. 5, 2015.

las sociedades profesionales inscritas, que son las únicas sociedades civiles que deben inscribirse¹¹²⁴.

Pues bien, la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance de los preceptos modificados en las contestaciones a consultas tributarias del mes de julio, de la cuales es posible extraer la doctrina del Centro Directivo en esta controvertida cuestión, que se construye en torno a dos aspectos fundamentales: la personalidad jurídica y el objeto mercantil.

En relación con la adquisición, desde el punto de vista del IS, de la personalidad jurídica de la sociedad civil, la DGT admite que de conformidad con lo dispuesto en el art. 1.669 C.c., la sociedad civil ostenta aquélla siempre que los pactos entre los socios no sean secretos. Para la constitución de la sociedad civil no se requiere una solemnidad determinada, por lo que puede constituirse en cualquier forma. Ahora bien, para que pueda considerarse contribuyente del IS es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración Tributaria. A estos efectos, se exige que la escritura pública o bien el documento privado de constitución se haya aportado ante la Administración Tributaria a los efectos de la asignación del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad (art. 24 RGGI). Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Admitida la existencia de una sociedad civil, advierte la DGT que la entidad sólo se convertirá en contribuyente del IS cuando tenga un objeto mercantil, entendiéndose por tal la realización de una actividad económica de producción, intercambio prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán así fuera del ámbito subjetivo del IS las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional¹¹²⁵. De la conjunción de ambos factores se concluye que una sociedad civil con objeto mercantil es

¹¹²⁴ *Op. cit...* No se le escapa al autor que si el propósito del legislador ha sido incluir a las sociedades profesionales inscritas como sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, constituye un despropósito excluir del círculo de contribuyentes a las sociedades civiles “que no tengan objeto mercantil” pues precisamente las sociedades profesionales son sociedades civiles que no tienen objeto mercantil. Es decir, en el tenor literal se está excluyendo expresamente lo que se quiere incluir. Deberán haberse excepcionado las sociedades civiles “que no puedan inscribirse o no estén inscritas en el Registro mercantil”; o simplemente las que no estén inscritas.

¹¹²⁵ *Cfr.* Consultas V2377-15, V2380-15, V2381-15, de 28-7-15; y V2431-15, de 30-7-15.

contribuyente del IS porque tendrá personalidad jurídica desde el punto de vista de dicho impuesto.

Es destacable como la DGT, acogiéndose a un criterio meramente formal y reconociendo que el art. 7.1.a) LIS se abstrae de dogmática doctrinal suscitada en torno a la personalidad jurídica de este tipo de entidades, reconoce que una entidad con la denominación de comunidad de bienes nunca va a ser contribuyente del IS, pues no puede ser considerada una sociedad civil. En consecuencia, si en el documento la entidad recibe la denominación de comunidad de bienes ya no estamos ante una sociedad civil, lo que supone, en definitiva, que no sean contribuyentes del IS las comunidades societarias dedicadas a actividades mercantiles, que seguirán tributando como entidades en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF¹¹²⁶.

Como anunciábamos en líneas anteriores, bajo esta interpretación administrativa se deja en manos de los miembros de las entidades la elección del régimen de tributación en la imposición directa sobre la renta, pues la denominación otorgada a la entidad por sus propios miembros se convierte en la clave que resuelve la adscripción al IS o al régimen de atribución de rentas del IRPF. Con ello, además de obviarse el principio de calificación del art. 13 LGT, se permite un tratamiento fiscal heterogéneo para unas mismas actividades económicas en función de la forma asociativa elegida, sin plantearse ni siquiera la posible recalificación de este tipo de sociedades y comunidades societarias como sociedades mercantiles irregulares, en la línea de los últimos pronunciamientos de la DGRN. Llegados este punto, nos remitimos a las consideraciones que en relación con las comunidades societarias realizaremos al final de estas conclusiones.

4. La comunidad societaria en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Con el ánimo de ofrecer una visión completa del tratamiento de las comunidades societarias resultaba necesario detenernos en el estudio de los principales impuestos indirectos sobre el tráfico jurídico. Comenzando por el

¹¹²⁶ Vid. Consultas V2382-15, V2383-15, V2385-15, V2386-15, V2387-15, V2388-15, V2389-15, todas ellas de 28-7-15.

análisis del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados desde la perspectiva de los hechos imponible que afectan tanto a la propia comunidad societaria como a sus miembros o partícipes, nos centramos en primer lugar en el estudio de modalidad de Operaciones Societarias (en adelante, OS), dada su especialidad frente a la de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO), en cuyo ámbito queda patente que existe un concepto fiscal de sociedad que va más allá de las sociedades en sentido técnico-jurídico¹¹²⁷. Aquí la finalidad de la sujeción pasiva de las comunidades societarias es clara: se trata de someter a gravamen a aquellas entidades que mediante la puesta en común de bienes para la obtención de un lucro y una cierta organización, demuestran –pese a la discutida carencia del atributo de la personalidad jurídica– una capacidad económica similar a la de una sociedad en sentido estricto. Con apoyo en el principio de capacidad económica que revela este dato y en el principio de igualdad tributaria, que reclama idéntica consideración para supuestos de la misma índole, se justifica la aplicación del mismo tratamiento jurídico-tributario para ambos tipos de entidades, como modo de evitar el fraude que se generaría de atenerse sólo al *nomen iuris* dado por los interesados a su asociación.

Primeramente nos centramos en averiguar si de igual modo que se produce una equiparación subjetiva a efectos del IOS, es posible apreciar una equiparación objetiva, esto es, en cuanto a la realización de operaciones previstas civil o mercantilmente para las sociedades. En este sentido, resulta indiscutible la sujeción de la C.B. con respecto a determinadas operaciones –*vgr.* constitución, aumento y disminución de capital, disolución–, pero se plantean más dudas con relación a otros conceptos, por ejemplo, tratándose de operaciones de reestructuración o de transformación, a los efectos de

¹¹²⁷ Mas adviértase que la realización de una actividad empresarial se exige únicamente para sujetar al impuesto a las comunidades de bienes, mas no a las sociedades. De ahí que - como apunta DE PABLO VARONA, en *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...*, *op. cit.*, p. 425- en la medida en que una comunidad de bienes que realice actividades empresariales se calificase -así hace un importante sector de la doctrina mercantil- como verdadera sociedad (aunque irregular), quedaría sujeta al tributo independientemente de las actividades realizadas y de la finalidad o destino de los bienes y servicios producidos; consideración que podría vaciar de contenido su asimilación a sociedades.

determinar su inclusión en los supuestos de no sujeción previstos para estas operaciones (art. 19.2 TRITPAJD). En cualquier caso, entendemos que la clave para resolver estos casos dudosos pasa por admitir que sólo técnicamente las comunidades de bienes pueden realizar algunas operaciones típicas de una sociedad, y en la medida en que ello ocurra, deben quedar sujetas a tributación por dichas operaciones análogas a las de una sociedad.

Al analizar la tributación de los diversos hechos imposables, ante todo, es importante atender al modo en que se estructuran. Como ejemplo de ello, vimos que tratándose de operaciones de desinversión, no es lo mismo que la extinción de la comunidad societaria se produzca por la transmisión de la cuota-parte de uno o varios comuneros en favor de otro, que queda como único propietario, en cuyo caso, la disolución de la C.B. se producirá como consecuencia de la transmisión de las participaciones; que se produzca por la aportación de las cuotas participativas en la comunidad a una sociedad de nueva creación para que sea ésta la que continúe con la actividad desempeñada por la comunidad hasta ese momento, supuesto que se ha tratado de calificar de transformación no sujeta, en base a que al haber sido asimilada la comunidad a la sociedad a efectos del IOS –y habiendo tributado ya– no debería gravarse de nuevo por el concepto de constitución que, en cualquier caso, está exento desde el 1 de enero de 2009.

Se ha de tener en cuenta, por otro lado, que los desplazamientos patrimoniales que se produzcan con motivo, tanto de las aportaciones a la comunidad como de la distribución del haber de la comunidad entre los comuneros a propósito de la disolución o de la reducción de su patrimonio, pueden originar el devengo de otros tributos adicionalmente al IOS, lo que dependerá de si las operaciones se realizan en metálico o en especie. Determinadas operaciones han planteado dudas acerca de su tratamiento fiscal en lo relativo a si nos encontramos ante una o dos convenciones distintas que han de tributar en el Impuesto de forma separada; nos referimos al supuesto frecuente en la práctica de asunción de deudas con motivo de las operaciones sujetas a la modalidad de Operaciones Societarias; piénsese en el caso de aportación a una comunidad de bienes de un bien inmueble hipotecado por su valor neto, subrogándose la comunidad en la deuda garantizada con hipoteca o garantía real sobre el inmueble; y asimismo, en la

disolución de una comunidad adjudicando a los comuneros bienes que conforman el fondo patrimonial y que están gravados con una hipoteca cuya deuda asume el adjudicatario.

Al margen de los desplazamientos patrimoniales que, con carácter general, se producen entre la comunidad y sus miembros en el marco de las operaciones societarias, analizamos cuál es el tratamiento de las principales operaciones que entran en la órbita de la modalidad TPO del Impuesto, apreciando que a lo largo de la existencia jurídica de la comunidad, se producen diversas situaciones que conforman el hecho imponible de esta modalidad: desde el momento en que la comunidad de bienes se constituye, pasando por la transmisión de las cuotas de participación por los propios comuneros (particulares), hasta el momento en que la entidad se disuelve y se pueden generar excesos de adjudicación. No obstante la sujeción o no al ITPO de alguna de estas transmisiones dependerá de la naturaleza de los sujetos intervinientes en las operaciones.

Por esta razón, al analizar en la práctica la sujeción al impuesto de una concreta transmisión patrimonial onerosa, será necesario, en primer lugar, descartar que dicha operación constituya una entrega producida en el ámbito empresarial –a la que se aplicaría con carácter general el IVA–, pues sólo si la respuesta es negativa y siempre que no derive de una operación societaria –en cuyo caso estará sujeta al IOS–, se podrá plantear su sujeción al ITPO, el cual adquiere un carácter residual con respecto a los dos impuestos mencionados (incluso aunque no tribute efectivamente por IOS por estar exenta o carecer de base imponible).

Caso típico que supone la realización del hecho imponible de esta modalidad del Impuesto, es la transmisión de las participaciones en una comunidad de bienes. En este caso, resulta oportuno diferenciar entre dos situaciones posibles: la primera, cuando la transmisión de la cuota se realiza a un tercero ajeno a la comunidad, pues en tal caso únicamente se produce la sustitución de un comunero por otro, que no implica una operación societaria pero sí una transmisión onerosa de bienes y derechos (si el comunero transmitente ostenta la condición de particular), que deberá tributar al tipo correspondiente a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes que estén integrados en la comunidad. La segunda, consistente en la transmisión de la correspondiente cuota a los restantes comuneros, obliga a

distinguir entre la transmisión que conlleve la disolución de la comunidad al consolidarse el dominio en un solo comunero –operación que tributaría además por el IOS si la comunidad realiza una actividad económica-, y la simple transmisión de la participación de un comunero a favor de otro(s) permaneciendo la comunidad de bienes; operación que en la medida en que el adquirente realice el pago con cargo a su patrimonio personal y sin que el patrimonio de la comunidad se vea afectado de ninguna forma, estaría sujeta a ITPO/IVA en función de la condición subjetiva del comunero transmitente.

Supuesto más problemático es el de separación de uno –o varios comuneros– adjudicándole una parte de los bienes en pago de su cuota, quedando el resto en proindiviso. En caso de no existir compensaciones entre los copropietarios al guardar la debida proporción con las cuotas de titularidad y no existir excesos de adjudicación, entendemos que la separación de un comunero implicaría la modificación de la comunidad desde un punto de vista subjetivo, en cuanto que se reduce el número de comuneros; y desde un punto de vista objetivo, en cuanto que se adjudica al comunero que se separa la porción de bien que le corresponde en proporción a su cuota de titularidad en la comunidad originaria. Por tanto, tratándose de una comunidad societaria, dicha adjudicación se liquidaría como reducción de capital, tributando el comunero que se separa al 1% sobre el valor de lo adjudicado.

Otra de las operaciones a la que nos referíamos al tratar de la modalidad de TPO era la permuta, supuesto de aparición habitual en aquellos casos en que las mismas personas ostentan cuotas de participación en diversas comunidades, constituidas por bienes y derechos que han adquirido en proindiviso por diferentes títulos (*inter vivos* o *mortis causa*), y pretenden redistribuir las participaciones entre los comuneros, adjudicándose indistintamente bienes y derechos de las diferentes comunidades. En estos casos, se considera que nos encontramos ante negocios jurídicos diferentes y como tales, deben ser tratados de forma independiente, es decir, sin que puedan realizarse compensaciones de bienes entre las mismas, pues cada hecho imponible determinará la correspondiente transmisión patrimonial onerosa.

En cuanto a los excesos de adjudicación que resulten de valores declarados por los propios interesados con motivo de la disolución de las

comunidades societarias, en principio, se sujetan a gravamen como transmisiones patrimoniales onerosas si son compensados económicamente. Admitida, no obstante, la no sujeción de determinados excesos por remisión del art. 406 C.c. al art. 1.062 del mismo cuerpo legal, es requisito indispensable para ello que se cumplan dos condiciones: la inevitabilidad del exceso, y su compensación en metálico. Precisamente en torno a la observancia de tales condiciones surgen las cuestiones más controvertidas. En cuanto a la inevitabilidad del exceso, partimos de que la indivisibilidad constituye una cuestión de hecho que debe ser apreciada en cada caso concreto para su correcta calificación jurídica, y de que la sola existencia de bienes indivisibles no implica que cualquier forma de reparto dé lugar a la exoneración de tributación por la modalidad TPO de los excesos de adjudicación que se produzcan.

Los problemas se plantean cuando la comunidad está integrada por una pluralidad de bienes, siendo todos o algunos de ellos indivisibles. Según la doctrina administrativa y la jurisprudencia mayoritaria, la indivisibilidad no debe calificarse con respecto a cada uno de los bienes individualmente considerados, sino en relación con el conjunto de los bienes de la comunidad. De acuerdo con lo anterior, estaremos ante un exceso de adjudicación inevitable cuando resulte imposible conformar lotes de reparto ajustados a las cuotas de participación de los comuneros o, al menos, lotes lo más equilibrados posible que minoren ese exceso de adjudicación. En caso contrario, es decir, cuando sí sea evitable en todo o en parte mediante la utilización de fórmulas de adjudicación que hagan posible el reparto sin menoscabo de los bienes integrados en la comunidad, el exceso de adjudicación oneroso estará sujeto a la modalidad TPO, por considerarse que dicho exceso responde a la voluntad de los comuneros (exceso de adjudicación “verdadero”).

Uno de los temas que en relación con la inevitabilidad de los excesos de adjudicación, ha sido objeto de amplia discusión es el relativo a la posibilidad de aplicar la previsión del artículo 1.062 C.c. y, en general, la doctrina del TS respecto de la disolución de las comunidades de bienes, no sólo cuando efectivamente se extingue la comunidad por adjudicarse el bien a uno sólo de los comuneros, sino también en los supuestos comúnmente denominados de “disolución parcial de comunidad”, es decir, cuando un

mismo bien se adjudica a varios en pro indiviso, permaneciendo la indivisión y, con ella, la situación de cotitularidad. Tras la defensa de la aplicación o no a estos casos del régimen de no sujeción previsto en el art. 7.2.B) TRLITPAJ, concebido para la disolución total de las comunidades, se adivinan razones de índole fiscal, pues siempre resultará mucho más ventajoso considerar que nos encontramos ante un negocio de extinción o disolución de comunidad, que no ante el negocio de transmisión de cuotas, en cuanto que esta última operación tributará a un tipo de gravamen superior con respecto a aquélla.

Por lo que se refiere al segundo de los requisitos, se cuestiona la validez de la compensación realizada parcialmente en metálico y parcialmente como asunción de la parte de deuda del otro comunero en un préstamo hipotecario común, solución que se ha considerado válida a los efectos de impedir la sujeción del exceso a TPO, por cuanto que la compensación en metálico acordada entre ellos se destina a la cancelación de la deuda de dicho comunero.

De lo expuesto se deduce la necesidad de distinguir, por un lado, los excesos de adjudicación que se produzcan en la disolución de comunidades societarias por indivisibilidad o desmerecimiento de la cosa común, con la obligación de un comunero de compensar a los demás, los cuales no están sujetos al ITPO, por expresa disposición legal (art. 7.2.B TRLITPAJD); y por otro, los excesos de adjudicación que se produzcan por voluntad de las partes que, al no quedar amparados en un supuesto válido de no sujeción, tributarán como verdadera transmisión en la modalidad TPO del ITPAJD, siempre que la transmisión del bien no esté sujeta IVA.

Frente a la postura aceptada mayoritariamente que atiende a la diferente naturaleza jurídica de la liquidación de cuota y de los excesos de adjudicación, algunos autores han defendido la conveniencia de efectuar una única liquidación por el IOS, por el valor de la totalidad de los bienes entregados al comunero, en base al paralelismo que guarda este supuesto con el de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas. En mi opinión, asimilar el exceso de adjudicación que recibe un comunero –por voluntad de las partes–, a la adjudicación en pago de asunción de deudas, tributando implícitamente dicho exceso en la modalidad de operaciones societarias, significa gravarlo a un tipo inferior al previsto para los restantes supuestos

de adjudicación en pago de asunción de deudas. Con ello se produce una importante distinción con respecto al tratamiento de los excesos de adjudicación que se produzcan con motivo de la disolución de las comunidades estáticas que no hayan realizado ninguna actividad económica que, como es sabido, a *sensu contrario* de lo dispuesto en el art. 61.2 del Reglamento del ITPAJD, se liquidarán por TPO a un tipo de gravamen superior al 1% propio de las operaciones societarias. Todo ello sin mencionar que se estaría obviando que nos encontramos ante dos hechos imponderables diferentes: la disolución de la C.B, por un lado; y los excesos de adjudicación, por el otro.

Entrando en el estudio de la modalidad “Actos Jurídicos Documentados” del ITPAJD y, concretamente, en la cuota variable de los documentos notariales, afirmamos que dada la incompatibilidad y prevalencia del IOS, aquellas operaciones típicas sujetas a gravamen en las que interviene la comunidad societaria (vgr. constitución, reducción del fondo patrimonial...) que se formalicen en escritura pública, únicamente tributarán por el IOS y por la cuota fija de la modalidad AJD, documentos notariales, que son perfectamente compatibles. Específicamente, tratándose de la escrituración de la operación de disolución de una comunidad societaria, tampoco procederá el gravamen por la cuota variable del IAJD, documentos notariales (no así la cuota fija), quedando únicamente gravada por la modalidad de OS siempre que los bienes se distribuyan respetando la cuotas de titularidad de cada comunero. La existencia de posibles excesos de adjudicación puede incidir en la fiscalidad de la operación, para lo cual habrá que distinguirse:

1º) Excesos de adjudicación declarados no sujetos al ITPO: Frente a la práctica administrativa de considerar que los excesos de adjudicación, no sujetos al ITPO por ser el inmueble indivisible, quedan sujetos al gravamen gradual, ya que concurren los requisitos del art. 31.2 TRITPAJD, consideramos que tal interpretación podría ser cuestionable atendiendo a la naturaleza jurídico-tributaria de la disolución de las comunidades de bienes y de los excesos de adjudicación producidos con motivo de la misma, de acuerdo con la doctrina del TS en esta materia. Si la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos

fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente, y no hay traslación del dominio, debemos considerar que la disolución y los excesos de adjudicación inevitables no son operaciones distintas, es decir, el exceso no puede considerarse un acto jurídico independiente y separado de la disolución de la comunidad. Por lo tanto, si la escritura pública en que se documente la disolución de la comunidad de bienes ya ha quedado sujeta al IOS, el exceso de adjudicación inevitable y no sujeto al ITPO a través del cual se haya materializado dicha disolución, no debe constituir un hecho imponible adicional en la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales, dado que forma parte integrante del acto de disolución de la comunidad de bienes, siendo aplicable la incompatibilidad prevista en el artículo 31.2 TRLITPAJD, pues en caso contrario se estaría incurriendo en un manifiesto caso de doble tributación.

2º) Excesos de adjudicación declarados sujetos al ITPO: Si nos encontramos ante un exceso de adjudicación “verdadero” como consecuencia de su carácter evitable que, conforme a lo establecido en el art. 7.2.B) TR, quedará sometido a la modalidad TPO del ITPAJD, con independencia de la tributación que pueda corresponder a la disolución de la comunidad. Estaremos pues ante dos convenciones diferentes y diferenciadas –disolución, de un lado, y exceso de adjudicación evitable, de otro–, de forma que no se produce incompatibilidad alguna para su gravamen por separado, si bien la sujeción del exceso de adjudicación al ITPO impide el gravamen del mismo por la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales.

5. La comunidad societaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Desde la perspectiva del IVA, impuesto indirecto que tiene por objeto gravar el consumo de todos los bienes y derechos que se han insertado en un ciclo económico, interesa el estudio, no tanto de la comunidad titular de la capacidad económica que se pone de relieve a través de actos de consumo y que soporta el Impuesto, lo cual no plantea cuestiones problemáticas, sino la comunidad de bienes que adquiere la condición de empresario o profesional y en base a ello puede actuar en calidad de sujeto pasivo, el cual, aplicando el mecanismo de la deducción y repercusión, garantiza que el impuesto alcance su finalidad.

Si únicamente las operaciones que realice un empresario o profesional en el ámbito de su actividad económica están sujetas al Impuesto, no es de extrañar que el legislador tributario haya tomado en consideración a una comunidad dinámica en el artículo 84.Tres de la Ley del IVA, el cual denota una vez más que la inexistencia de personalidad jurídica es una circunstancia completamente irrelevante a la hora de atribuir a una entidad la subjetividad tributaria que le permite ser titular de ciertas relaciones jurídicas en el ámbito del impuesto que nos ocupa. El fundamento legal del precepto citado se ha de buscar en la definición general de empresario o profesional recogida actualmente en el art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que determina el sujeto pasivo del Impuesto en el ámbito comunitario. Desde esta perspectiva, la sujeción pasiva de la comunidad de bienes se fundamenta en el “ejercicio independiente” de la actividad económica atribuible a la misma; posibilidad aceptada por el TJUE en su sentencia *Heerma*, en la que reconoció como esferas de actuación autónomas, la de una entidad sin personalidad jurídica, por un lado, y la del socio que formaba parte de aquella, por otro.

Asimismo, la sujeción pasiva de la comunidad se asienta en el principio de neutralidad que caracteriza el Impuesto y que implica someter a gravamen las operaciones sujetas con independencia de la forma jurídica a través de la cual se realicen, incluso cuando se trate de un entidad sin personalidad jurídica. Si bien no podemos rechazar la virtualidad del principio de autonomía de la voluntad que preside el ordenamiento jurídico, al ser los particulares libres para operar bajo las formas jurídicas que estimen pertinentes, siempre que no contravengan normas imperativas y cumplan los requisitos aplicables, no es posible admitir que al amparo de tal principio se pueda desconocer la existencia de la C.B. como entidad diferenciada de sus integrantes, y que situaciones idénticas desde el punto de vista tributario reciban tratamiento diverso, como podría ocurrir si las operaciones efectuadas por la comunidad no se sometiesen a gravamen, con lo que se interrumpiría la cadena de repercusiones y deducciones del impuesto, afectando negativamente al principio de neutralidad del Impuesto y a su fin de recaer sobre el consumidor final. Es por ello que, especialmente en el ámbito del IVA en el que se aspira a una interpretación uniforme de la normativa, se hace preciso atender a la finalidad que se persigue con la

constitución de determinadas entidades para desarrollar una actividad, dejando de lado el concreto ropaje jurídico empleado.

En el ámbito interno, las comunidades de bienes podrán configurar el aspecto subjetivo del hecho imponible, esto es, ostentar la condición de empresario o profesional conforme a la ley del impuesto –art. 5.uno.a)– siempre que cumplan los requisitos que comporta la definición general de actividad empresarial o profesional, esto es, la “ordenación por cuenta propia” de los medios productivos con la “finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. Teniendo en cuenta que la Ley del IVA construye el concepto de empresario o profesional no sólo desde la perspectiva subjetiva de quien la desarrolla, sino desde la perspectiva del mercado, atendiendo al suministro de bienes y servicios con independencia de quien lo realice, las comunidades societarias también adquirirán la condición de empresario o profesional en tanto en cuanto realicen determinadas operaciones tipificadas por el legislador, referidas concretamente a la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo –en particular, los arrendamientos de bienes–, determinadas operaciones inmobiliarias, así como entregas de medios de transporte nuevos exentas, con carácter ocasional.

Precisamente las operaciones que las comunidades realicen en el desarrollo de su actividad económica son las que van a quedar sometidas a gravamen. En el estudio en los conceptos que configuran el elemento objetivo del hecho imponible de las operaciones interiores, esto es, entregas de bienes y prestaciones de servicios, se ha de tener en cuenta como premisa fundamental que las normas tributarias pueden apartarse de las categorías civiles a la hora de configurar el hecho imponible. En este sentido, la mera transposición del concepto jurídico de transmisión de la propiedad del Derecho civil nacional deviene insuficiente para interpretar el concepto de entrega de bienes conforme a su sentido comunitario, que se identifica con la obtención del “poder de disposición” del bien situándose en una posición análoga a la del propietario desde el punto de vista civil, lo cual se puede producir mediante título de compraventa, aportación o disolución societaria, resolución administrativa o jurisdiccional, etc... Si pensamos por ejemplo en la aportación de un bien por un empresario con motivo de la constitución de una comunidad societaria, efectivamente no se produce una *transmisión de*

la propiedad a favor de la comunidad, pero sí se produce el hecho imponible del IVA, el cual radica en la *entrega* de los bienes, sin que a esa entrega haya que anudar inevitablemente efecto traslativo del dominio. La cesión del *poder de disposición* sobre tales bienes a la comunidad explica que sea ésta, y no los socios, el sujeto pasivo del IVA en las entregas posteriores que pueda efectuar. Con ello se confirma que para el IVA no tiene la misma relevancia que en Derecho privado –o incluso en el ITPAJD– determinadas controversias como la naturaleza traslativa de las operaciones (*vgr.* adjudicaciones de bienes en la disolución de la comunidad).

Entre los supuestos considerados como entregas de bienes sujetas en el artículo 8.Dos) LIVA, nos centramos en el relativo tanto a las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del IVA de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades, como en las adjudicaciones de la misma naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de las entidades citadas.

Con respecto al primer tipo, las claves que determinan la sujeción o no al IVA de las aportaciones realizadas con motivo de la constitución o aumento del fondo patrimonial de la comunidad societaria son, de un lado, el carácter o condición del aportante y, de otro, el tipo de aportación (forma de actuación). En concreto, la sujeción al IVA de este tipo de operaciones requiere que el sujeto que la realiza sea un empresario o profesional que actúe como tal; cuando la comunidad de bienes no sea destinataria de las aportaciones sino el sujeto aportante la exigencia debe ser la misma. Desde el punto de vista objetivo, ha de tratarse de aportaciones no dinerarias, ya sea de bienes o de derechos, distinguiendo a su vez si la aportación consiste en la entrega de algunos elementos integrantes del patrimonio empresarial o bien de la totalidad del mismo, dada la existencia de reglas especiales para estos casos en la normativa del IVA/ITPO, como es el art. 7.1º LIVA que establece la no sujeción al Impuesto de la transmisión de una “unidad económica autónoma” si se cumplen determinadas condiciones. Asimismo, habrá que tenerse en cuenta la posibilidad de que la aportación a la entidad resulte sujeta pero exenta conforme a la Ley del IVA (*vgr.* entregas inmobiliarias que configuren una segunda o ulterior entrega de edificaciones), en cuyo caso podría solicitar la renuncia a la exención a que

se refiere el art. 20.Uno.22° LIVA, siempre que se cumplan la totalidad de los requisitos mencionados en el citado precepto.

Con respecto al segundo tipo, es claro que también las adjudicaciones no dinerarias con motivo de la disolución total o parcial de las comunidades societarias, se consideran entregas de bienes sujetas al Impuesto, con independencia de la eventual condición de sujeto pasivo del IVA en el adjudicatario, que únicamente determinará que pueda recuperar el Impuesto soportado por los bienes adjudicados que, en caso de no ostentar dicha condición, deberá asumir como consumidor final de los mismos. En su momento, el principal problema que planteó esta previsión legal era la interpretación de lo que debía entenderse por *primera entrega* en los casos de disolución de comunidades de bienes constituidas para la promoción-construcción y adjudicación de las edificaciones resultantes a sus miembros en atención a su participación; en la actualidad, la controversia está resuelta gracias a la previsión que introdujo el art. 12.Uno de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en el artículo 8.Dos.2° LIVA (“*en particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación*”).

Por lo que se refiere a las prestaciones de servicios que pueda efectuar la comunidad de bienes, no se presentan especialidades en comparación con las que puedan realizar los entes personalizados. Centrado el estudio en el ejercicio de actividades profesionales, parece claro que si en su relación con los terceros y de cara al exterior aquéllos se presentan como una entidad diferente –actuación en nombre propio y con carácter independiente–, habrá que considerar que es directamente la entidad la que presta unos servicios que de alguna forma “nacen” en ella a los efectos del IVA y que por tanto es la entidad y no sus miembros el sujeto pasivo del Impuesto. Ello no excluye, ni la posibilidad de que al margen de la condición de comunero, un miembro de la entidad pueda tener la consideración de sujeto pasivo cuando ejerza una actividad profesional por su cuenta y riesgo, ni tampoco el que la comunidad pueda en determinados casos prestar algún servicio a sus miembros.

En otro orden de cosas, la atribución de la condición de sujeto pasivo de la comunidad, supondrá que a ella vendrá referido tanto el cumplimiento de

las obligaciones, en especial, las establecidas en el art. 164 LIVA, como el ejercicio de los derechos que resultan del mecanismo normal de aplicación del Impuesto. Por un lado, el ejercicio de la repercusión de las cuotas devengadas sobre los destinatarios de las operaciones gravadas, se debe realizar directamente por la comunidad de bienes, resultando improcedente que tal repercusión se lleve a cabo individualmente y en proporción a su cuota por parte de cada comunero. Por otro lado, en la medida en que la comunidad de bienes cumpla las condiciones necesarias para ejercer el derecho a la deducción de las cuotas efectivamente soportadas, esto es, tenga la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y haya iniciado la realización habitual de entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales (art. 93.Uno. LIVA) el derecho a la deducción corresponderá a la misma.

Una de las cuestiones más debatidas en torno en este punto ha sido la posibilidad de que las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, puedan ser objeto de deducción por parte de la comunidad. Pues bien, atendiendo al art. 111.Uno) LIVA, si es posible justificar objetivamente la intención de afectación de los bienes a la actividad empresarial o profesional de que se trate desde el primer momento, el de su adquisición, la C.B. podrá deducir el impuesto soportado correspondiente a las inversiones y gastos que resulten precisos para el desarrollo de su actividad; de lo contrario, el hecho de afectarlo posteriormente no permitiría la deducción total o parcial de la cuota del impuesto. Únicamente en el caso de que una comunidad societaria adquiera bienes o servicios antes de que le sea asignado el CIF correspondiente, la factura que acredite los gastos de inversión, expedida a nombre de los comuneros y no de la comunidad, no debe impedir la deducción del impuesto soportado por los gastos de inversión efectuados con destino a una actividad desarrollada por parte de la comunidad, de conformidad con lo señalado por la STJUE de 1 de marzo de 2012, que declara que los artículos 168 y 178.a) de la Directiva 2006/112/CE, relativos a las condiciones para ejercer el derecho a deducir el IVA, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impida a una sociedad deducir el IVA soportado cuando la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad, fue expedida a nombre de los futuros socios.

6. Reflexión final.

Definitivamente, tras una visión general del tratamiento de la comunidad societaria en los principales impuestos que afectan a la misma, creemos oportuno dejar planteada al menos una cuestión que surge como resultado del análisis y las conclusiones alcanzadas a lo largo del presente trabajo. En concreto, nos preguntamos si en el ámbito de la imposición personal sobre la renta, no se debería tomar en consideración a la comunidad societaria como ente unitario a efectos de su inclusión en el Impuesto sobre Sociedades, estimando una única titularidad en la posición de sujeto pasivo y asimilando su tratamiento al de las personas jurídicas, sin perjuicio de la atribución posterior de la renta a los comuneros.

En su configuración tradicional el régimen de atribución de rentas respondía a una clara influencia iusprivatista y desde esta óptica parecía imponerse como consecuencia lógica de la ausencia de personalidad jurídica de determinadas entidades. Uno de los problemas a los que intentaba dar solución este régimen era la falta de información que en ocasiones dificultaba la determinación de los perceptores de las rentas obtenidas a través de estas entidades¹¹²⁸. En la actualidad esta cuestión queda solventada gracias a las múltiples obligaciones (*vgr.* registrales, de facturación, declaración informativa anual...) que conlleva el régimen de atribución, el cual se asemeja más a un régimen de transparencia fiscal –sin sus restricciones en la compensación de pérdidas– que a un régimen de atribución de rentas “puro”, en el cual los rendimientos se calcularían en sede del partícipe integrándolos junto con los restantes tipos de rentas.

No hay duda de que las discusiones doctrinales en sede de Derecho privado sobre la configuración de la sociedad y la adquisición de la personalidad jurídica, han propiciado que en la práctica y a efectos tributarios, sea la voluntad de los particulares la que decida acogerse al régimen de atribución de rentas, cuando existiendo un verdadero contrato de sociedad con vocación mercantil, se opta por la denominación de

¹¹²⁸ A pesar de la exigencia de acreditar ante la Administración en el momento de la constitución los datos identificativos de los miembros y sus porcentajes de participación (art. 5.º RD 1041/1990, de 27 de julio), era frecuente la transmisión de participaciones a otras personas que no inscribían en ningún registro público y de las cuales la Administración no tenía conocimiento.

“comunidad de bienes” o de “sociedad civil”, al objeto de obtener CIF correspondiente a las entidades sin personalidad jurídica y así eludir el conjunto de obligaciones que conllevaría la sujeción al Impuesto sobre Sociedades.

Más allá de la posible justificación del régimen de atribución en la técnica de la “economía de opción” para que los contribuyentes puedan ejercer una actividad económica sin verse sometidos al mismo tratamiento fiscal que las sociedades constituidas formalmente, puede resultar discutible no existiendo una especial exigencia del Ordenamiento tributario, que el régimen de atribución de rentas aplicable a las comunidades societarias sea la solución más coherente con la concepción moderna que impera en el Derecho civil y mercantil en torno a la calificación y tratamiento de estas entidades, las cuales llevan a cabo una actividad económica real y a las que se reconoce personalidad jurídica propia, si bien en el sentido limitado que corresponde a las sociedades personalistas no inscritas.

Partiendo de la evolución en el ámbito mercantil con respecto a las sociedades irregulares, algunos autores, tiempo atrás, cuestionaban su posible incidencia en otras ramas jurídicas como el Derecho tributario, y al punto de determinar los efectos prácticos derivados de calificar un determinado supuesto como sociedad colectiva o sociedad civil, defendían que efectivamente las sociedades irregulares debían ser sujetos pasivos del IS porque en otro caso se permitiría la elusión del Impuesto a través de la no inscripción de la sociedad. En definitiva, se propone una interpretación extensiva del término “persona jurídica” bajo el cual se incluirían no sólo los entes que tienen personalidad como expreso dato normativo, sino también aquellas entidades que se rijan por el mismo régimen jurídico de las personas jurídicas.

Al margen de que el legislador haya perdido la oportunidad de incluir a las comunidades societarias en el ámbito subjetivo del IS, y la Administración Tributaria de aclarar la situación de estas entidades asimilándolas a las sociedades civiles de objeto mercantil, que sí se sujetan al IS tras la reciente reforma fiscal, ello no impide considerar que el acogimiento en el ámbito de aplicación del IS de las comunidades societarias implicaría llevar a sus últimas consecuencias la subjetividad tributaria de este tipo de entidades, lo que ya es una realidad en el ámbito de otros

impuestos, en los que el legislador reconoce la existencia de un “sujeto tributario” distinto a los comuneros. Ello implicaría huir del formalismo jurídico atendiendo a la realidad económica subyacente y anteponer el criterio objetivo, el de la capacidad contributiva, al criterio subjetivo de la personalidad jurídica, como determinante de la sujeción de los entes asociativos al IS.

Mediante la consideración de estas entidades sin personalidad como sujetos pasivos del IS, al amparo de lo dispuesto en el art. 35.4 LGT, se conseguiría dar un tratamiento paralelo a todas las entidades societarias, dotadas o no de personalidad jurídica en un ordenamiento como el nuestro, en que la única diferencia entre las sociedades mercantiles regulares e irregulares es el dato de la falta de inscripción en un registro. Esta solución era la prevista en el sistema anterior a la reforma tributaria de 1978, en el que todos los entes colectivos con fines de lucro eran sujetos pasivos de este impuesto, con independencia de que fueran civiles o mercantiles y de que tuvieran o no personalidad jurídica (*cf.* art. 9.1 TRIGRS/1967). Como es sabido, la reforma tributaria de 1978 dejó fuera de la esfera del IRPF y del IS la renta obtenida por los entes colectivos sin personalidad jurídica por una cuestión de inadecuación subjetiva. Sin embargo, es palmario que el legislador no ha dudado en romper la rigidez del criterio de la personalidad jurídica para delimitar los sujetos pasivos cuando lo ha considerado conveniente. Así lo puso de manifiesto en su día la exclusión de las sociedades civiles del ámbito subjetivo del IS, tuvieran o no personalidad jurídica, y la inclusión en el mismo de determinados entes sin personalidad.

Si, finalmente, en línea paralela con el reconocimiento de estas comunidades como auténticas sociedades en el ámbito mercantil, el legislador tributario considerase oportuno llevar al Impuesto sobre Sociedades no sólo a las llamadas “comunidades societarias” sino a todas las sociedades configuradas como sociedades externas, se autodenominen civiles o mercantiles, y siempre que se acrediten previa y fehacientemente ante la Administración, creemos que sería necesario la observancia de una serie de pautas.

En primer lugar, se debería delimitar los tipos de entidades en base a su naturaleza jurídica. Para ello habría que separar claramente las comunidades societarias y sociedades civiles que ejercen realmente una actividad

económica de lo que es el puro condominio sobre una cosa o unos capitales. Esta distinción podría llevarse a cabo por la ley fiscal basándose en los conceptos de actividad empresarial y profesional establecidos en su propia normativa. Hecha la separación de las entidades que ejerzan una actividad económica que sea causa directa de los beneficios y de la que los bienes comunes sean base o instrumento –sujetas al Impuesto sobre Sociedades–, el alcance del régimen de atribución de rentas quedaría limitado al resto de comunidades y sociedades civiles, pero siempre que se hubiesen configurado como sociedades internas o sin personalidad, por cuanto que no implican la creación de un nuevo “sujeto fiscal”.

Sin entrar a valorar la necesidad de realizar modificaciones en otros ámbitos del Ordenamiento, pero partiendo de un dato objetivo como es la imposibilidad de acceso de las comunidades societarias al Registro Mercantil por falta de cumplimiento de los requisitos formales, lo que determina la carencia de personalidad jurídica necesaria para su inscripción como empresario social¹¹²⁹, sería conveniente la inscripción de todas estas entidades en un registro fiscal especial, como podría ser el actual Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en el que constan los datos identificativos de la entidad y de sus miembros, porcentajes de participación, aportaciones realizadas, tipo de actividad a desarrollar, en el que podrían incluirse todos aquellos otros que se estimasen útiles para evitar cualquier tipo de opacidad fiscal y que pudiesen facilitar el control de las obligaciones tributarias de estas entidades.

De este modo quizá se facilitaría aún más la gestión tributaria al suprimir la multiplicidad de empresarios que coexisten en la explotación empresarial llevada a cabo por una comunidad societaria; así por ejemplo, determinadas obligaciones formales, de carácter periódico, correspondientes a los comuneros (pagos fraccionados, altas y bajas censales), se trasladarían a la entidad.

¹¹²⁹ En el contexto legislativo actual (arts. 16 C.co. y 81 RRM) la inscripción en el Registro Mercantil es una exigencia de la adopción de una determinada forma jurídica, por lo que en consecuencia sólo los comuneros pueden acceder al Registro Mercantil como empresarios individuales, pudiendo hacer constar, en su caso, que los mismos ostentan una cuota de participación en una comunidad de bienes empresarial al referirse en el asiento correspondiente al nombre comercial bajo el cual se lleva a cabo la actividad, conforme a lo previsto en el art. 90.2 RRM.

Por otro lado, se eliminarían algunos de los problemas que presenta la configuración del actual régimen de atribución de rentas. En primer lugar, no sería objeto de discusión si la concreta actividad económica puede entenderse o no realizada por la propia entidad como sujeto independiente de sus miembros, lo que evitaría la necesidad de probar a quien corresponden los rendimientos procedentes de la actividad económica cuando formalmente se desarrolla por la comunidad pero sólo uno o varios de la totalidad de los comuneros ejercen de forma efectiva la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado. Con ello desaparecería el problema de la doble calificación a que se ven actualmente sometidas aquellas rentas obtenidas a través de una comunidad societaria, que procediendo de actividades económicas mutan en sede del socio capitalista a la calificación de rendimientos de capital mobiliario. En definitiva, la calificación de la renta ya no dependería de la forma de participación de cada uno de los socios en la entidad.

Frente al complejo sistema actual de cálculo de la renta neta atribuible a los comuneros, de aplicarse las normas del IS para la determinación de la base imponible la composición subjetiva de la entidad ya no sería el factor determinante de la normativa aplicable a estos efectos. No se nos escapa que esta opción legislativa implicaría un aumento de los costes indirectos del mantenimiento de la empresa, especialmente debido a la obligación de llevanza de contabilidad, lo que probablemente haría desaparecer el atractivo de estas entidades para muchas pequeñas empresas que han venido ejerciendo sus actividades en régimen de atribución de rentas. En cualquier caso, todas estas reflexiones son el germen de una propuesta “de lege ferenda”, que debería ser objeto de un análisis profundo por el legislador, a quien corresponde en último término acoger la opción apuntada, realizando las adaptaciones necesarias o diseñando en su caso un régimen especial dentro del Impuesto de Sociedades para este tipo de entidades teniendo en cuenta su especial naturaleza.

BIBLIOGRAFÍA

ABELLA POBLET, E., *Manual del IVA*, 3ª ed., El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2006, 1890 páginas.

- *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1980, 1140 páginas.

ACOSTA ESPAÑA, R., “Artículo 33”, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras, t. I: Ley General Tributaria, artículos 1 a 89*, Edersa, Madrid, 1982, 289-307.

- *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. VII, vol. 1, 1991, 947 páginas.

ALBALADEJO, M., *Compendio de Derecho Civil*, 6ª ed., Bosch, 1987, 637 páginas.

- “La distinción entre comunidad y sociedad”, *Actualidad Civil*, núm. 34, 1995, pp. 669-682.
- *Derecho de obligaciones. Contratos en particular*, t. II, vol. 2, Bosch, 1977.

ALBIEZ DOHRMANN, K. J., “Contratos sobre comunidades convencionales. Cláusulas usuales”, en VV.AA., *Comunidad de bienes*, (coord. Mª. J Reyes López,), Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 1027-1078.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C, *El sistema fiscal en España*, Madrid, 1974, 916 páginas.

- “Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 27-28, 1980, pp. 375-382.
- “Las comunidades de bienes en el ordenamiento tributario español”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 3, 1999, pp. 1968-1970.

- “El Impuesto y las operaciones societarias”, *XXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1983, pp. 109-139.
- “Las entidades colectivas sin personalidad jurídica”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, t. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 567-584.
- “La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 15, 1977, pp. 461-480.

ALMUDÍ CID, J. M., “Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades”, en AA.VV., *El impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007* (dir. J. Galán Ruiz; (coord. M. Gutiérrez Lousa y J. Galán Ruiz), Thomson-Civitas, Madrid, 2006, pp. 63-84.

ALONSO DE LEONARDO-CONDE, A., “La disolución de las comunidades de bienes ordinarias inter vivos en el ITPAJD. Excesos de adjudicación y extinción parcial de la comunidad (y II)”, *Actum Inmobiliario & Urbanismo*, núm. 20, 2012.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, 477 páginas.

AMATUCCI, A., “Observaciones en torno a la subjetividad tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XXXII, núm. 159, 1982, pp. 833-852.

AMORÓS RICA, N., *Ley general tributaria: Arts. 1 al 89*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, 1084 páginas.

- “Los sujetos pasivos en la Ley General Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964.

ANÍBARRO PÉREZ, S., “Individualización de rentas y tributación familiar”, *Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los No Residentes* (coord. A. Menéndez Moreno), Lex Nova, 2008, pp. 171-188.

ANTONINI, “Perfili soggettivi dell’ obbligazione tributaria”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 1, 1963.

ARANA DE LA FUENTE, I., “Artículo 392. Comunidad”, en *Código Civil Comentado*, Vol. I, Civitas Thomson Reuters, 2011, pp. 1545-1556.

ARGENTE ÁLVAREZ, J., Y MELLADO BENAVENTE, F.M., *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3ª ed., CISS, 2007, 1517 páginas.

ARIAS VELASCO, J., “Tratamiento tributario de las sociedades civiles y de las sociedades mercantiles irregulares”, *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 115, 1985, pp. 48-62.

ARRIBAS LEÓN, M., y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “La transmisión *inter vivos* de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 255, 2004, pp. 71-104.

BADAS CERREZO, J., y LAMOCA PÉREZ, C., *Guía de los impuestos sobre la renta y patrimonio*, Lex Nova, Valladolid, 1993, 851 páginas.

BALLESTEROS, A., “La transparencia fiscal”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 26, 1980.

- “Comunidades de bienes”, *Impuestos*, núm. 20, 2007.

BARBERENA BELZUNCE, I., “Comentario al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la ley del Impuesto sobre el Patrimonio: Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, 1995, pp. 183-193.

BAS SORIA, J., “La equiparación a las sociedades de otras personas jurídicas y entidades”, *OL Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 8, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2007, pp. 70-77.

BAYOD PALLARÉS, R.G., “Consideraciones sobre sociedades civiles y mercantiles. Su distinción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Boletín de los Colegios de Abogados de Aragón*, 1985, pp. 53-62.

- “Las comunidades de bienes como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades”, *Boletín de los Colegios de Abogados de Aragón*, 1984, núm. 95, pp. 53-61.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a. T., *Derecho Financiero*, vol. II, Ed. Compás, Alicante, 1989, 487 páginas.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J., *Tributación de la comunidad de bienes*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1997, 429 páginas.

BELTRÁN DE HEREDIA Y CASTAÑO, J., *La comunidad de bienes*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954, 389 páginas.

BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*. Traducción española, vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, 604 páginas.

BESCÓS RAMÓN, J. M^a., “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y las comunidades de bienes; referencia a las comunidades inmobiliarias”, *Impuestos*, t. I, 1987, pp. 21-36.

BIZCARRONDO IBÁÑEZ, A., *Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal*, CISS, 1980, 139 páginas.

BLANQUER UBEROS, R., “La entrega de bienes sujeta a IVA y la inscripción constitutiva de las transmisiones inmobiliarias entre vivos”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 72, 1991, pp. 165-176.

BLASCO DELGADO, C., *Los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, 1997, 465 páginas.

BLAY CISA, A., Y ALCÁNTARA, J., “El régimen de atribución de rentas”, *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*, núm. 57, 2002, pp. 54-61.

BONET RAMÓN, F., “Comentario a la sentencia del T.S. de 15 de octubre de 1940”, *Revista de Derecho Privado*, vol. XXV, 1941.

BONET SÁNCHEZ, M^a. P., *La empresa ante el Sistema Tributario*, 1^a ed., Aranzadi, 2006, 473 páginas.

BOTANA GARCÍA, G. A., ¿Hacia un nuevo enfoque jurídico de la comunidad de bienes?, *Derecho de los negocios*, año nº 9, núm. 96, 1998, pp. 9-26.

BOTELLA GARCÍA, A., “La capacidad en el orden tributario”, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho mercantil*, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 1985, 803 páginas.

BUSTOS BUIZA, J.A., SÁNCHEZ GALIARDO, E.J., y SEIJO PÉREZ, F., *Comunidad de bienes. Entidades en atribución de rentas*, Francis Lefebvre, Madrid, 2004, 229 páginas.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Madrid, Edersa, 2002, 557 páginas.

CABANAS TREJO, R., y BONARDELL LENZANO, R., “La RDGRN de 14 de febrero de 2001: El reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades civiles”, *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 17, 2001, pp. 337-346.

CADÓRNIGA DÍAZ, J., *Extinción de la propiedad o condominio. Aspectos Fiscales*, 1ª ed., Bosch, 2012, 570 páginas.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. II. Derecho Presupuestario*, 18ª ed., Thomson-Reuters, 2014, 628 páginas.

- “Obligados tributarios” en AA.VV., *La nueva ley general tributaria* (Dir. Calvo Ortega; coord. Tejerizo López), 1ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pp. 133-211.
- “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *Hacienda Pública Española*, núm. 10, 1971, pp. 133-162.

CALVO VÉRGEZ, J., “Implicaciones fiscales derivadas del acto de partición de la herencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2009, pp. 15-38.

CAPILLA RONCERO, F., “Comentarios a los artículos 1665 al 1708 C.c”, en *Comentarios al Código civil y Compilaciones Forales*, dir. M. Albaladejo, t. XXI, vol. 1º: artículos 1.665 a 1.708 del Código Civil, Edersa, Madrid, 1986.

- *La sociedad civil*, Bolonia, 1984, 422 páginas.

CARBAJO VASCO, D., “Los regímenes de atribución de rendimientos y de transparencia fiscal en la imposición sobre la renta: orígenes, evolución y problemática”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 39, núm. 201, 1989, pp. 595-631.

- *El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, IEF, 2003, 36 páginas.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 2ª ed., CISS, 2007, 564 páginas.

- “Impuesto sobre la Renta de no Residentes INNRR/2003”, *Carta Tributaria*, núm. 6, 2003, pp. 1-27.

CARO CEBRIÁN, A., “Comentarios en torno a la transparencia fiscal”, *Crónica Tributaria*, núm. 29, 1979, pp. 75-88.

CARRASCO PERERA, A., *Derecho Civil: Introducción. Derecho de la persona. Derecho subjetivo. Derecho de propiedad*, Tecnos, Madrid, 1996, 381 páginas.

CARRERAS MANERO, O., *La sucesión en el Derecho tributario*, Aranzadi, 2011, 399 páginas.

CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil español, Común y Foral*, t. II, vol. I, 13ª ed. (Revisada y puesta al día por García Cantero, G.), Reus, Madrid, 1987, 736 páginas.

CASTRO Y BRAVO, F., de, *Derecho Civil de España. Parte General I*, 3ª ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, 781 páginas.

- *Temas de Derecho Civil*, 1972, Marisal, Madrid, 185 páginas.
- *La persona jurídica*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1984, 306 páginas.

- *Compendio de Derecho civil. Introducción y Derecho de la persona*, 5ª ed., Madrid, 1970, 337 páginas.

CAYÓN GALIARDO, A., “La definición de los incrementos y disminuciones patrimoniales en la Ley 18/1991”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 14, 1991, pp. 43-57.

CAZORLA PRIETO, L. Mª., *Tributación de las operaciones societarias: (aspectos sustantivos)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, 296 páginas.

CAZORLA PRIETO, L. M., y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, 587 páginas.

- *La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 46/2002, de 18 de diciembre y Real Decreto 27/2003, de 10 de enero*, Aranzadi, 2003, 357 páginas.

CENCERRADO MILLÁN, E., *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, Marcial Pons, Madrid, 1995, 219 páginas.

CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F., *El Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas de 2007*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, 2008, 254 páginas.

CHECA GONZÁLEZ, C., “El Impuesto de Actividades Económicas”, *Impuestos*, t. II, 1989, pp. 345-379.

- “La prevalencia del criterio material sobre el jurídico en el proceso urbanizador”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2011.
- *Operaciones Interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Aranzadi, Navarra, 2005, 424 páginas.
- “El IVA y las transmisiones globales del Patrimonio Empresarial o Profesional”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 47, 2007.

CHECA GONZÁLEZ, C; GONZÁLEZ GARCÍA, E; LOZANO SERRANO, C; y SIMÓN ACOSTA, E., “Comunidades de bienes: el IVA y

la división de la copropiedad de inmuebles [Comentario a la STS de 23 de mayo 1998 (RJ 1998, 4149)], *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 1998-II, pp. 1085-1088.

COLOMER FERRÁNDIZ, C., *Fiscalidad de los contratos. Guía práctica*, Aranzadi, Pamplona, 2000, 280 páginas.

COLLANTES DE ALBA, R., “Artículo 31. Concepto”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid, 2003, pp. 212-235.

CORONEL DE PALMA, L., “Relaciones entre el Derecho tributario y el Derecho privado”, *VI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1958, pp. 121-135.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Una contribución al estudio de la capacidad tributaria*, Moneda y Crédito, núm. 94, 1965.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. Mª., *Ordenamiento tributario español*, vol. I, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1977, 484 páginas.

COSSÍO, A. DE., *Instituciones de Derecho civil*, 1ª ed. Alianza, Madrid, 1975, 493 páginas.

COSTA I SOLÀ, J., “La nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas”, *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, núm. 172, 2003, pp. 48-53.
DE BUEN, D., *Derecho civil común*, t. II, 3ª ed., Reus, 1940.

DE LA CÁMARA ÁLVAREZ, M., “El concepto de comunidad de bienes en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Resolución del T.E.A.C. de 11 de diciembre de 1969)”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 93, 1971, pp. 519-532.

- “Sociedad y personalidad jurídica”, *Anales de la Real Academia de jurisprudencia y legislación*, núm. 33, 2003, pp. 368-402.

DELGADO ECHEVERRÍA, J., en LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho Civil I. Parte General del Derecho Civil*, vol. II, Ed. Bosch, Barcelona, 1983, 260 páginas.

DELGADO PACHECO, A., “Entidades en régimen de atribución de rentas”, en AA.VV., *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 1191-1228.

DE LOS RÍOS SÁNCHEZ, J. M., *Comunidad de bienes y empresa. Un replanteamiento de las relaciones entre comunidad y sociedad*, McGraw-Hill, 1997, 222 páginas.

DEL POZO LÓPEZ, J., “El régimen específico de las comunidades de bienes”, *XXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero: el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pp. 175-190.

DE PABLO VARONA, C., “Los excesos de adjudicación producidos como consecuencia de la disolución de comunidades empresariales. Comentario a la STSJ del País vasco de 21 de mayo de 2001 (JT 2002, 60)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2002, pp. 16-21.

- “La aportación a sociedades de bienes hipotecados (las adjudicaciones en pago de asunción de deudas realizadas con ocasión de operaciones societarias y de donaciones”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, parte Estudio, Aranzadi, 2012.
- *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*” (dir. Muñoz del Castillo), Thomson Civitas, 2004.
- *El Impuesto sobre Operaciones Societarias: Análisis de su régimen jurídico*, Aranzadi, Pamplona, 1995, 400 páginas.

DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho civil patrimonial III: Las relaciones jurídico-reales. El Registro de la Propiedad. La posesión*, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1995, 934 páginas.

- *Estudios sobre la Jurisprudencia Civil*, vol. II, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 1981.

- *Fundamentos de Derecho civil patrimonial*, vol. I, 3ª ed., Madrid, Civitas, 2007, 657 páginas.

DÍEZ-PICAZO, L., y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho civil. Derecho de cosas y Derecho inmobiliario registral*, vol. III, 5ª ed., Tecnos, Madrid, 1990, 605 páginas.

- *Sistema de Derecho civil. Teoría general del contrato. La relación obligatoria en general. Las relaciones obligatorias en particular*, vol. II, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 1983, 665 páginas.

DONDERIS TATAY, L., *La copropiedad. Teorías, Derecho español*, Reus, Madrid, 1933, 176 páginas.

DURÁN-SINDREU BUXADE, A., “La Sociedad Civil: su configuración en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta”, *Gaceta Fiscal*, núm. 68, 1989, pp. 185-219.

EIZAGUIRRE BERMEJO, J. Mª, “La subjetivación de las sociedades de personas”, *Derecho de sociedades: libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero*, vol. 1, 2002, pp. 121-48.

EMBED IRUJO, J. M., “Calificación jurídica de la sociedad irregular. Comentario a la STS (Sala 1ª) de 6 de octubre de 1990”, *Diario La Ley*, vol. I, 1991.

ESPÍN CÁNOVAS, D., *Manual de Derecho Civil Español*, vol. II, 6ª ed., Revista de Derecho Privado, Madrid, 1981, 610 páginas.

EXPÓSITO CORRAL, A. A., “Los excesos de adjudicación: consecuencias fiscales. Especial referencia a los producidos como resultado de la disolución de la sociedad de gananciales”, *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2009, pp. 13-35.

FALCÓN Y TELLA, R., “Las «sociedades civiles con objeto mercantil» (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015.

- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 1ª ed., Iustel, 2005, 204 páginas.

- La imposición sobre la renta de las entidades carentes de personalidad jurídica”, *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983, pp. 71-85.
- “Los entes sin personalidad como sujetos pasivos en la Ley 58/2003, General Tributaria”, *Personalidad y capacidad jurídicas: 74 contribuciones con motivo del XXV aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, vol. I, 2005, pp. 449-470.
- *Análisis de la transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984, 370 páginas.
- “La responsabilidad de los copartícipes de las entidades sin personalidad (Una aproximación a la modificación del art. 39 Ley General Tributaria)”, *Impuestos*, núm. 7, 1985.
- “Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, Civitas, 1995, pp. 657-670.
- “Los excesos de adjudicación en TPO y en el IRPF: la STS 3 noviembre 2010”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2011.
- “La aplicación del IVA y de TPO en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de una rama de actividad, y el proyecto de Ley de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2008, pp. 7-12.

FERNÁNDEZ DE BILBAO, J., “«Comunidades de bienes» y «Sociedades civiles» para empresa. La sociedad irregular”, *Academia Vasca de Derecho, Boletín JADO*, año X, núm. 22, Bilbao, 2011, pp. 55-131.

FERNÁNDEZ DEL POZO, L., y DE ALARCÓN ELORRIETA, M^a L., “Aproximación al estudio de nuevas categorías de cotitularidad jurídica: Las «comunidades funcionales» y los «fondos de gestión»”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 592, 1989, pp. 617-674.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., *Los incrementos patrimoniales y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988, 227 páginas.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, J. A., *Tributación de los incrementos de patrimonio en el IRPF*, CEF, Madrid, 1994, 142 páginas.

FERNÁNDEZ SESSAREGO, C., “Persona, personalidad, capacidad, sujeto de derecho: Un reiterado y necesario deslinde conceptual en el umbral del siglo XXI”, *Revista Electrónica de Derechos Existenciales*, núm. 24, Astrea, 2003.

FERRARA F., *Trattato di diritto civile italiano*, vol. I, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 1921, 900 páginas.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2004, 327 páginas.

- *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992.

GALÁN SÁNCHEZ, R. Mª., “Principales novedades en la regulación de los incrementos patrimoniales en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Impuestos*, año 16, núm. 1, 2000, pp. 374-410.

GALAPERO FLORES, R. [et. al.], *El régimen jurídico fiscal y laboral de la empresa familiar*, Aranzadi, 2008, 710 páginas.

GARCÍA GIL, J.L., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: comentarios, legislación, jurisprudencia, casos prácticos*, 3ª ed., Dijusa, Madrid, 2004, 1158 páginas.

GARCÍA GRANERO FERNÁNDEZ, J., “Cotitularidad y Comunidad, “Gesammte Hand” o comunidad en mano común”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 214, 1946.

GARCÍA LÓPEZ, C. E., *Tributación de comunidades de bienes, sociedades civiles y otros entes asimilados*, 1ª ed., CISS, 1994, 310 páginas.

GARCÍA MÁZ, F. J., “La sociedad civil y su conexión registral” (conferencia dada en el Centro de Estudios Hipotecarios de Granada, febrero de 1990), *Boletín de Información del Ilustre Colegio Notarial de Granada*, núm. 112, 1990, pp. 645-666.

GARCÍA NOVOA, C., “La sujeción pasiva de los entes sin personalidad”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1997, pp. 35-58.

- “Los sujetos pasivos en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Estudios sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (coord. por P. Yebra Martul-Ortega, C. García Novoa, M. A. Caamaño Anido, A. López Díaz), Lex Nova, 2000, pp. 68-144.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., “Artículo 40”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la ley del Impuesto sobre el Patrimonio: Homenaje a Luis Mateo Rodríguez*, Aranzadi, 1995, pp. 645-667.

GARCÍA ROSS, J. J. Y MUGURUZA ARRESE, J., “La tributación de los excesos de adjudicación resultante de la liquidación de las sociedades gananciales”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. I, 2006, pp. 2963-2982.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a. J., “El régimen de atribución de rentas a personas físicas: algunos supuestos particulares de comunidades de bienes”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 2, 1999, pp. 1900-1911.

GARRIDO DE PALMA, V. M., “Hacia un nuevo enfoque jurídico de la sociedad civil”, *Revista de Derecho Privado*, 1972, pp. 759-773.

GARROTE FERNÁNDEZ-DÍEZ, I., *Contratos sobre la Comunidad de Bienes y Figuras Afines. Doctrina y Jurisprudencia*, Thomson Aranzadi, 2006, 196 páginas.

- “La comunidad de bienes de origen negocial”, en *Tratado de Contratos*, dir. Bercovitz Rodríguez-Cano, t. III, 2^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 3276-3317.

GARROTE FERNÁNDEZ-DÍEZ, I., y PERDICES HUETOS, A., “Contratos asociativos”, *Tratado de Contratos*, dir. Bercovitz Rodríguez-Cano, t. III, 2^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 3235-3317.

GETE-ALONSO Y CALERA, M^a C., *División de la Comunidad de Bienes*, Atelier, 2012, 238 páginas.

GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho tributario* (trad. Sáinz de Bujanda), Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957, 604 páginas.

GIARDINA, E., “La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. XXI, parte I, 1962.

GIL PÉREZ, A., TERRASA MONASTERIO, M., y SÁNCHEZ LÓPEZ, A., *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Aranzadi, 2000, 2244 páginas.

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., “Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota”, *Crónica Tributaria*, núm. 33, 1980, pp. 205-240.

GIRÓN TENA, J., "Sociedades civiles y sociedades mercantiles: distinción y relaciones en Derecho español", *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 10, pp. 7-69.

- *Derecho de sociedades I: Parte General. Sociedades colectivas y comanditarias*, Madrid, 1976, 723 páginas.

- “Las sociedades irregulares”, *Anuario de Derecho Civil*, vol. 4, núm. 4, 1951, pp. 1291-1347.

GODOY DOMÍNGUEZ, L.A., “La comunidad funcional”, *Anuario de Derecho civil*, vol. 55, núm. 1, 2002, pp. 163-224.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., *La tributación de la renta obtenida por sociedades profesionales*, Colex, Madrid, 1999, 101 páginas.

GÓNZALEZ SÁNCHEZ, M., *Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones sujetas: comentarios*, Aranzadi, 1993, 270 páginas.

GRIMALDOS GARCÍA, M^a. I., “¿Sociedad interna o comunidad de bienes?: de los criterios de distinción en nuestra jurisprudencia. A propósito de la STS de 17 de julio de 2012”, *Diario La Ley*, núm. 8056, 2013.

GUTIÉRREZ-ALVIZ CONRADI, L., “Sociedades profesionales, comunidades de bienes y Oficinas de Farmacia”, *La Toga*, núm. 171, 2008, pp. 16-21.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., y REPISO LÓPEZ, F., “Tributación de las comunidades de bienes por operaciones societarias”, *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 32, 1998, pp. 213-232.

HERNÁNDEZ ABAD, M^a P., “Los excesos de adjudicación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001, pp. 41-50.

ILLESCAS ORTIZ, R., “Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 21, 1979.

INGROSSO G., *Istituzioni di Diritto finanziario*, vol. II, Napóles, 1937.

JUÁREZ GONZÁLEZ, J. M., *Cómo liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Ciss Praxis, 2000, 549 páginas.

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho Civil I. Parte General*, vol. II, Bosch, 1983, 260 páginas.

- *Elementos de Derecho civil II*, vol. II, Dykinson, 1999.

LACRUZ BERDEJO, J.L., y otros, *Elementos de Derecho Civil*, t. III, vol. 2º, (Derechos reales limitados. Situaciones de cotitularidad), Bosch, Barcelona, 1991.

LAMOCA ARENILLAS, A., *Manual de responsabilidad tributaria*, Thomson-Reuters, Navarra, 2013, 248 páginas.

LANZAS MARTÍN, E., “La comunidad de bienes y su adhesión a una Junta de Compensación”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Año LXXXIV, núm. 708, Madrid, 2008.

LAVAGNA, C., “Teoria dei soggetti e diritto tributario”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 1, 1961.

LECIÑENA IBARRA, A., “Diferencias entre sociedad y comunidad”, en AA.VV, *Comunidad de bienes* (coord. M^a J. Reyes López), Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 59-83.

LOIS ESTÉVEZ, J., “La distinción de condominio y sociedad”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, núm. 181, 1947, pp. 681-709.

LÓPEZ BERENGUER, J., *Manual de derecho tributario. Parte especial*, Dykinson, Madrid, 1989, 1004 páginas.

LÓPEZ DE TEJADA, F., “Responsabilidad de socios y administradores. Estado actual de la cuestión, utilización de nuevas figuras asociativas”, *Revista de Estudios Empresariales*, núm. 83, 1993, pp. 78-84.

LOPEZ DÍAZ, A., “Impuesto sobre Sociedades: sujetos pasivos, entidades exentas”, en *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades* (Coords. Yebra Martull, García Novoa y López Díaz), Comares, Granada, 1998, pp. 28-84.

- “La responsabilidad solidaria en el nuevo RGR”, *Tribuna Fiscal*, núm. 13, 1991, pp. 33-51.

LOZANO SERRANO, C., “El procedimiento de derivación de responsabilidad”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria* (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo), t. II, Thomson-Reuters, 2010, pp. 707-732.

MALUQUER DE MOTES I BERNET, C., *Derecho de la persona y negocio jurídico*, Bosch, 1993, 345 páginas.

MANRESA Y NAVARRO, J. M^a, *Comentarios al Código civil español*, t. III, 7^a ed., Madrid, 1952, 911 páginas.

- *Comentarios al Código civil español*, t. XI, 6^a ed., 1972.

MARÍN LÁZARO, R., “Sociedad y comunidad. Una sentencia notable del Tribunal Supremo”, *Revista de Derecho Privado*, vol. XXVI, 1942.

MARQUÉS MOSQUERA, C., “Artículo 1. El concepto de sociedad profesional”, *Ley de Sociedades Profesionales. Comentarios notariales adaptados a la práctica*, Consejo General de Notariado, 2010.

MARTÍN QUERALT, J.M., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A. (directores) y otros; *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Thomson-Aranzadi, 2004, 889 páginas.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G.; y *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26^a ed., Tecnos, Madrid, 2015, 923 páginas.

- *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte especial*, 16^a ed., Marcial Pons, 2000, 910 páginas.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2008, pp. 11-33.

MARTÍNEZ-GIL VICH, I., “Disposición Transitoria Primera de la Ley de Sociedades Profesionales”, *Ley de Sociedades Profesionales. Comentarios notariales adaptados a la práctica*, Consejo General de Notariado, 2010, pp. 311-334.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 3ª ed., Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, 899 páginas.

- *El Impuesto General sobre las Sucesiones*, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1977, 257 páginas.
- “Tributación de los Fondos de Inversión Mobiliaria”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 41, junio 1988, pp. 131-134.
- “Las asociaciones sin personalidad jurídica ante el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976.
- *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, 705 páginas.

MARTÍN MORÓN, Mª T., “Concepto de comunidad”, en AA.VV., *Comunidad de bienes* (coord. Reyes López, Mª J.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 33-57.

MATEU-ROS CERESO, R., “Interpretaciones conflictivas de la nueva legislación del ITP y AJD”, *Crónica Tributaria*, núm. 36, 1981, pp. 97-118.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J., *Los impuestos indirectos sobre el tráfico jurídico (IVA, ITP, OS y AJD)*, Bosch, Barcelona, 1990, 667 páginas.

- “Comentarios a la Reforma Fiscal”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 533, 1979, pp. 809-835.

- “Incidencias tributarias de las adjudicaciones en el nuevo RITP”, *Boletín del Colegio de Registradores de España*, núm., 23, 1997.

MENÉNDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, IEF, Madrid, 1983, 281 páginas.

MEXÍA ALGAR, J., *El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en relación con las sociedades*, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1976, 199 páginas.

MIQUEL GONZÁLEZ, J. M^a., *Comentarios al Código civil y Disposiciones Forales*, t. V, vol. 2º: artículos 392 a 429 del Código Civil y Ley sobre Propiedad Horizontal, Edersa, Madrid, 1985.

- Voz “Comunidad de Bienes (Derecho Civil)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. I., 1995, pp. 1314-1321.
- Comentario al artículo 392 C.c., en *Comentario del Código Civil*, t. I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, pp. 1066-1072.

MORENO CERREZO, F., *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Pirámide, Madrid, 1981, 573 páginas.

MORENO QUESADA, B., “La naturaleza jurídica de la comunidad contractual”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, tomo II, núm. 10, 1986, pp. 279-292.

- “El contrato de comunicación de bienes”, *Curso de Derecho Civil II* (coord. J. Sánchez Calero, y B. Moreno Quesada), Tirant lo Blanch, 2006, pp. 613-623.

MORIES JIMÉNEZ, M^a T., “Los entes de hecho como obligados en la Ley General Tributaria”, en AA.VV., *Personalidad y capacidad jurídicas: 74 contribuciones con motivo del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, vol. II, Córdoba, 2005, pp. 903-924.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., *Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, IEF, 1975, Madrid, 373 páginas.

- “Notas sobre la representación en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*.

Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 711-739.

- *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, 2004, 899 páginas.

MUCIUS SCAEVOLA, Q., *Código civil*, t. VII, 2ª ed., Madrid, 1892.

- *Código civil comentado*, t. XXV, 1ª ed., Reus, Madrid, 1933.

MUÑOZ XANCÓ, J., “El condominio español en su aspecto distintivo de la sociedad”, *Revista de Derecho privado*, 1985, pp. 953-961.

PAGÈS I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, 696 páginas.

PALOMEQUE LÓPEZ, M. C., “Empresarios desprovistos de personalidad jurídica: las comunidades de bienes”, *Revista española de Derecho del Trabajo*, núm. 2, Civitas, 1980, pp. 217-232.

PANTALEÓN PRIETO, F., “La personalidad jurídica de las sociedades civiles”, *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, t. XXXVIII, 1998, pp. 9-46.

- “Asociación y sociedad. (A propósito de una errata en el Código Civil)”, *Anuario de Derecho civil*, t. XLV, fascículo I, 1993, pp. 5-56.

PASCUAL ESTEBAN, J. L. y PASCUAL VEGA, A. M., *Los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, 4ª ed., Bosch, 2008, 563 páginas.

PAZ-ARES, C., “Ánimo de lucro y concepto de sociedad”, en *Derecho Mercantil de la Comunidad Económica Europea. Estudios Homenaje a Girón Tena*, Civitas, Madrid, 1991, pp. 729-753.

- Comentario al artículo 1665 del Código civil, en *Comentario del Código Civil*, t. II, Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pp. 1299-1333.

- Comentario al artículo 1.669 Código civil, en *Comentario del Código Civil*, Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pp. 1352-1376.
- Voz “Sociedad irregular”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. IV, Civitas, Madrid, 1995.
- Voz “Sociedad de hecho”, *Enciclopedia Jurídica Básica* (dir. A. Montoya Melgar), t. IV, Madrid, 1995.

PEÑA GARBÍN, J. M^a., “La reforma del régimen de atribución de rentas. Comunidades de bienes y sociedades civiles”, *Gaceta Fiscal*, núm. 83, 1990, pp. 183-197.

PERDICES HUETOS, A.B., “Comentario al artículo 1669 CC”, *Comentarios al Código Civil*, dir. Bercovitz Rodríguez-Cano, t. VIII, Valencia, 2013, pp. 11500-11507.

PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ, E., *Curso de Derecho tributario*, vol. I, 4^a ed., Edersa, Madrid, 1986, 367 páginas.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., “ITP y AJD: la tributación de las aportaciones no dinerarias”, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 7, 2013, pp. 2-13.

PÉREZ ROYO, I., *La nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1991, 322 páginas.

- “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” en CLAVIJO, F; FERREIRO, J. J; MARTÍN QUERALT, J; TEJERIZO J.M; Y PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 19^a ed., Marcial Pons, Madrid, 2003, pp. 549-613.
- *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 3^a ed. Marcial Pons, 2000, 692 páginas.
- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, 440 páginas.

POLO SORIANO, A., “Derecho de Familia y Derecho Fiscal. Prestaciones económicas establecidas en los convenios y en las liquidaciones de gananciales”, *Revista de Derecho de Familia*, núm. 36, 2007, pp. 23-64.

PONT MESTRES, M., *Tratamiento tributario de las comunidades de bienes*, Asociación de Asesores Fiscales, Madrid, 1975, 192 páginas.

PRIMITIVO BORJABAD, G., “La comunidad de bienes y la sociedad civil como modelos de empresarios”, *Anuario de la Fundación Ciudad de Lleida*, núm. 19, 2008, pp. 31-47

PUGLIESE, M., *Istituzioni di Diritto finanziario*, Padova, 1937.

PUIG BRUTAU, J., *Fundamentos de Derecho Civil*, t. III, vol. II, 2ª ed., Bosch, 1973.

- *Fundamentos. Doctrina General del contrato*, t. II, vol. 1, Bosch, Barcelona, 1994.

PUIG PEÑA, *Tratado de Derecho civil español*, t. IV, vol. 2, Edersa, 1946.

QUESADA SÁNCHEZ, A. J., *La sociedad civil sin personalidad jurídica en el Derecho español. Concepto y régimen jurídico*, Comares, Granada, 2007, 191 páginas.

RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994, 375 páginas.

REDONDO TRIGO, F., “Condominio versus sociedad. El ánimo de lucro en las comunidades de bienes”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 731, pp. 1739-1764.

ROCA SASTRE, R. M., “Naturaleza jurídica de la aportación social”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, Madrid, 1946, pp. 413-457.

RODRÍGUEZ, H., *Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 4ª ed., Edersa, Madrid, 1980, 599 páginas.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, G., “Los actos dispositivos y de administración de los cotitulares y el Registro de la Propiedad. Especial referencia al

arrendamiento”, en AA.VV, *Comunidad de bienes* (coord. M^a J. Reyes López,), Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 681-701.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina administrativa. Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2005 (JT 2005, 900)”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2005.

- “La colaboración de terceras personas en las infracciones tributarias: el caso particular de las entidades en régimen de atribución de rentas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2003.
- *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: las actividades económicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, 254 páginas.

RODRÍGUEZ MIRANDA, S., y SEMPERE RODRÍGUEZ, F., *Régimen fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio*, Editorial del Foro, Madrid, 1980, 309 páginas.

RODRÍGUEZ PASTRANA, L.M., *Curso práctica del Impuesto sobre el Valor Añadido*, IEF, 1996, 666 páginas.

RODRÍGUEZ VEGAZO, A., “Capítulo XXI. Regímenes especiales”, en *Guía del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*, 3^a ed., CISS, 2007, pp. 1043-1128.

ROMANÍ BIESCAS, A., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, 254 páginas.

ROTONDI, M., “Comunidad y sociedad, sociedad civil y sociedad mercantil”, *Revista de Derecho Privado*, 1958.

ROUANET MOTA. E., “Comunidad de bienes. Especificación de derechos (División de la cosa común, disolución de sociedades y separación de comuneros)”, *Actualidad Administrativa*, núm. 15, 2003, pp. 347-366.

RUBIO QUESADA, M^a. T., “Virtualidad inmatriculadora del título de extinción de condominio”, en AA.VV., *Comunidad de bienes*, (coord. Reyes López, M^a. J), Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 1207-1216.

RUIBAL PEREIRA, L., “Tratamiento fiscal de las comunidades de bienes”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 239, 1996, pp. 85-122.

- *La tributación de las rentas obtenidas por las entidades en atribución de rentas: la nueva regulación introducida por la Ley 46/2002*, Thomson Aranzadi, 2003, 180 páginas.
- *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, Tirant lo Blanch, 2002, 156 páginas.

RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J.I., “Los entes carentes de personalidad jurídica. La responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública”, *Fiscal mes a mes*, núms. 24 y 25, 1997, pp. 24-40.

SÁENZ DE SANTAMARIA VIERNA, A., “«C.B.»: Una nueva sigla en el tráfico jurídico”, *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 196-197, 1990, pp. 425-436.

SÁINZ DE BUJANDA, F., “Capacidad jurídica de los entes colectivos no dotados de personalidad”, *Hacienda y Derecho*, t. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pp. 315-487.

- “Impuestos Directos e Impuestos Indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción”, *Hacienda y Derecho*, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

SÁNCHEZ CALERO, F., *Instituciones de Derecho mercantil*, vol. I., 34ª ed., Thomson-Reuters, Madrid, 2011, 878 páginas.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “El responsable”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1971, pp. 629-710.

SÁNCHEZ RUS, H., *Tipología empresarial: normativa especial*, vol. I., Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1992, 1168 páginas.

SANTOLAYA BLAY, M., “Comunidades de bienes empresariales en régimen de estimación directa simplificada”, *Tribuna Fiscal*, núm. 244, 2011, pp. 29-35.

SANTOS MORÓN, M^a J., *La forma de los contratos en el Código civil*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1996, 419 páginas.

SANZ GADEA, E., *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, t. I, 3^a ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, 775 páginas.

- “Modificaciones de la Ley 43/1995 establecidas por la Ley 46/2002 (Desaparición de la transparencia fiscal interna y establecimiento de las sociedades patrimoniales) (II)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 239, 2003, pp. 3-40.
- “Incrementos de patrimonio (continuación)”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 120, 1993, pp. 3-42.

SERRANO DE NICOLÁS, A., “Contratos sobre comunidades convencionales”, en AA.VV., *Comunidades de bienes* (coord. M^a. J Reyes López,), Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 997-1024.

SERRANO SOBRADO, J. A., “Tributación de las transmisiones globales. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996”, *Crónica tributaria*, núm. 86, 1998, pp. 145-156.

SIMÓN ACOSTA, E., “Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Conceptos y ámbito”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, pp. 523-548.

- “Artículo 20”, *Comentarios a las Leyes tributarias y Financieras. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, t. III, Edersa, Madrid, 1983, pp. 274-327.

SORIANO BEL, J.M., *Tributación de promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, CISS, 1993, 407 páginas.

TEJERIZO LOPEZ, J.M., “Las comunidades de bienes como sujetos pasivos en los Impuestos de Sociedades y Transmisiones”, *Crónica Tributaria*, núm. 5, 1973, pp. 31-39.

- “El Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿unidad de tributo o impuestos distintos?”, *XXIX*

Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1983, pp. 51-59.

- “Impuesto Sobre el Valor Añadido” en MARTÍN QUERALT, J.M., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A. (directores) y otros; *Manual de Derecho tributario*, Aranzadi, Navarra, 2004, pp. 477-616.
- “Los sujetos pasivos en el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas”, *Hacienda Pública Española*, núm. 18, 1972, pp. 45-81.

TENA PIAZUELO, I., *La caracterización de la sociedad civil y su diferencia con la comunidad de bienes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, 207 páginas.

TORRES LANA, J. A., *Código civil, Doctrina y Jurisprudencia* (dir. J. L. Albácar López), t. II, 3ª ed., Trivium, Madrid, 1993, 1375 páginas.

TORTOSA DÍAZ, A., ¿Es ventajosa una comunidad de bienes?: planificación fiscal a través de comunidades de bienes, *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, año 10, núm. 72, 2007, pp. 83-90.

TORRES PEREA, J. M., *Alcance de la personalidad jurídica de la sociedad civil externa*, Tirant lo Blanch, 2003, 172 páginas.

TOVILLAS MORÁN, J. M^a., “La no exigencia de impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas en las disoluciones de comunidad de bienes”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2005.

- “La exigencia de factura para la deducción de las cuotas de IVA soportado: tendencias jurisprudenciales”, *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2009, parte Análisis, Aranzadi, 2009.

TRUJILLO CALZADO, M. I., *La constitución convencional de comunidad: el contrato de comunicación de bienes*, Bosch, 1994, 191 páginas.

URÍA, R., “Las sociedades y el Registro Mercantil”, *Curso de conferencias sobre registro mercantil año 1971: celebrado en el salón de actos del Ilustre Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad de España*, Madrid, 1972, pp. 189-204.

URÍA, R. y MENÉNDEZ., *Curso de Derecho Mercantil I*, 1ª ed., Civitas, Madrid, 1999.

UTANDE SAN JUAN, J. Mª, “Las comunidades autopromotoras y el Impuesto sobre Operaciones Societarias”, *Impuestos*, año 18, núm. 1, 2002, pp. 318-349.

VALERO JARABO, J., “Las situaciones intermedias de la personalidad jurídica y la sujeción por el Impuesto de Sociedades”, *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, Barcelona, 1983, pp. 43-68.

VANONI, E., “Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario”, *Rivista italiana di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze*, 1941-II, pp. 1-12.

VARONA ALABERN, J.E., *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, Valladolid, 1991, 611 páginas.

- “IVA e ITPAJD. Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 65, 1990, pp. 35-110.
- “La onerosidad en el IVA”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 209, 1990, pp. 1141-1166.

VERDÚN FRAILE, E., “IVA: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y operaciones de fusión y escisión”, *Tribuna Fiscal*, núm. 195, 2007, pp. 106-113.

VICENT CHULIÁ, F., *Compendio crítico de Derecho mercantil*, t. I, vol. I, 3ª ed., Bosch, 1990.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 2, 1974.

VICTORIA SÁNCHEZ, A., “La promoción inmobiliaria en régimen de comunidad de propietarios y el IVA. Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1998”, *Tribuna Fiscal*, 1998, pp. 66-78.

- “Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 229, 2002, pp. 3-68.

VV.AA., *Estudios sobre la nueva Ley general tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre): homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, dir. Martínez Lafuente, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, 1008 páginas.

- *Estudios del Impuesto sobre Sociedades* (In memoriam José Antonio García García (1943-1981), Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios. 1983, 459 páginas.
- *La nueva Ley General Tributaria* (dir. Calvo Ortega; coord. Tejerizo López), 1ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2004, 963 páginas.
- *Régimen fiscal de la empresa: estrategias fiscales* (dir. Rafael Ortiz Calzadilla; coord. Manuel Gutiérrez Lousa), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, 273 páginas.
- *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: normativa comentada* (coord. Carlos Colomer Ferrándiz), Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, 2005, 974 páginas.
- *Aspectos tributarios de las Juntas de Compensación* (coord. J. Martín Fernández,), Aranzadi, 2002, 2221 páginas.
- *Lecciones de Derecho Mercantil* (dir. Aurelio Menéndez, Ángel Rojo), vol. I, 10ª ed., Thomson-Reuters, 2012, 613 páginas.

ZOZAYA MIGUÉLIZ, E., “Cada uno paga a Hacienda por lo suyo: Explotación matrimonial de un estanco”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 3, 2009.

ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., *Tratado sobre el IVA*, CEF, Madrid, 1993, 577 páginas.

- “El régimen de transparencia fiscal”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. XXIX, núm. 142, 1979.

ZURDO RÚIZ-AYUCAR, J., y GIMÉNEZ-REYNA, E., “Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero”, *Impuestos*, Año 6, núm. 1, 1990, pp. 189-195.