

## NOVEDADES QUE DEBEMOS CONOCER

*En verde el contenido favorable al obligado tributario y en rojo el contenido favorable a la Administración*

### Convenio de doble imposición entre España y Andorra

El Boletín Oficial del Estado de 7 de diciembre de 2015 incluye la publicación del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal. Este Convenio entrará en vigor el 26 de febrero de 2016.

El Convenio efectivamente celebrado entre los dos Estados busca conseguir **un equilibrio entre la fijación de un sistema de reparto de la capacidad de gravamen de los Estados parte adaptado al contenido del Modelo de la OCDE y establecer medidas que eviten la evasión de los diferentes agentes económicos que tengan la posibilidad de beneficiarse de las cláusulas del Acuerdo internacional**. Una de las cuestiones a las que se presta mayor interés en el texto convencional es a la del intercambio de información tributaria entre los dos Estados sustituyendo las cláusulas del nuevo Convenio a las cláusulas del Acuerdo de 14 de enero de 2010.

### Actividades económicas

El sistema de reparto de la capacidad de gravamen de los dos Estados contratantes sobre los beneficios derivados de la realización de las actividades económicas se basa en el seguimiento de los planteamientos clásicos del Modelo de Convenio de la OCDE. **Así, los beneficios de actividades económicas tributarán exclusivamente en el Estado de residencia de la entidad que desarrolle las actividades empresariales salvo en el supuesto en el que dicha entidad desarrolle tales actividades a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante**. Cuando la entidad residente en España realice su actividad económica en Andorra mediante un establecimiento permanente situado en Andorra, este último Estado tendrá derecho a

someter a gravamen el beneficio vinculado con la actividad desarrollada por tal establecimiento permanente y España habrá de adoptar las medidas necesarias para paliar la doble imposición jurídica internacional.

Ha de destacarse que, según el criterio introducido en el Modelo de Convenio de la OCDE de 2010, se ha eliminado el artículo referido al tratamiento de los rendimientos de trabajos independientes de forma que se aplica a este tipo de ingresos el tratamiento previsto para los beneficios empresariales.

### Rendimientos del capital mobiliario

Los ingresos por dividendos, intereses y cánones son rendimientos para los cuales el articulado del Convenio ha previsto un sistema de imposición compartida entre el Estado de la fuente, de origen, de las rentas y el Estado de residencia del receptor de las rentas. Este sistema de reparto de la capacidad de gravamen se acompaña de la limitación en el tipo de gravamen aplicable por el Estado de la fuente de la renta y de la obligación para el Estado de residencia del beneficiario de las rentas de adoptar las medidas necesarias para paliar la doble imposición jurídica internacional. De esta forma, el Estado de la fuente tiene capacidad de gravamen sobre las rentas pero con un tipo máximo aplicable sobre tales rentas. De forma correlativa, el Estado de residencia habrá de adoptar las medidas necesarias para evitar la doble imposición jurídica internacional que consisten, en la generalidad de los casos, en la deducción de los impuestos pagados en el extranjero.

En el caso de **los dividendos** se ha previsto que el poder de imposición del Estado de la fuente se limite a los siguientes tipos (en ausencia de Convenio el tipo aplicable en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes español es del 19 por 100 en 2016):

- a) En el caso de los dividendos distribuidos por una **Sociedad Anónima cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)**, regulada mediante la Ley 11/2009, de 26 de octubre, o cualesquiera leyes sucesoras, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente en Andorra, el impuesto exigido no podrá exceder del 15 por 100.
- b) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es **una sociedad (excluidas la sociedades de personas – partnerships-) que posea directamente al menos el 10 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos.**
- c) 15 por 100 en **el resto de casos.**

En el caso de **los intereses** la regla general es que el Estado de la fuente puede someter a gravamen el importe bruto de los intereses al tipo máximo del 5 por 100 (en ausencia de Convenio la tributación en la fuente es del 19 por 100 en España). Junto a

esta regla general existe la excepción por la cual **determinados intereses quedarán sometidos exclusivamente a gravamen en el Estado de residencia del receptor de los mismos de forma que el Estado de origen de la renta carecerá de capacidad de gravamen sobre dichos intereses.** Concretamente, la exención de tributación en la fuente se aplicará a los intereses que se satisfagan cuando el beneficiario efectivo es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales; o si los intereses son pagados por uno de estos Estados, subdivisiones políticas o entidades locales.

Finalmente, en el caso de **los cánones** la tributación máxima en el Estado de la fuente será del 5 por 100 sobre el importe bruto de los cánones (24 por 100 previsto en 2016 por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes español en el caso de ausencia de Convenio).

Una de las especialidades del Convenio de Doble Imposición con Andorra consiste en la introducción de una regla expresa por la cual **la aplicación de la reducción convencional de los tipos impositivos aplicables en la fuente queda condicionada al hecho de que el receptor de los ingresos presente un certificado de residencia fiscal indicando la naturaleza y el importe o el valor de las rentas y que tal certificado sea emitido por la autoridad competente del Estado de residencia.**

### Ganancias de patrimonio

En el Convenio hispano-andorrano aparecen las mismas cláusulas que las que se han convertido en habituales en la práctica convencional española. Así, junto con la regla general que se decanta por concentrar la capacidad tributaria sobre las ganancias de patrimonio en sede del Estado de residencia del beneficiario de dicha ganancia, se extiende la aplicación de la regla de tributación compartida a las transmisiones de participaciones en el capital de sociedades patrimoniales y de la transmisión de participaciones sustanciales en sociedades.

Así, ambos Estados contratantes tendrán derecho a someter a gravamen **la ganancia de patrimonio derivada de la transmisión de acciones o participaciones o derechos similares cuyo valor proceda en más de un 50 por 100, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante.** Esta regla de atribución de potestad compartida de gravamen se exceptiona cuando las ganancias deriven de la enajenación de acciones de una sociedad que cotice en un mercado de valores reconocido de uno de los Estados contratantes o de ambos. También se exceptiona cuando la ganancia de patrimonio provenga de la transmisión del derecho de uso de bienes inmuebles que no supere las dos semanas de duración por año civil en virtud de un contrato de multipropiedad.

Los dos Estados contratantes tendrán derecho también a ejercer su capacidad de gravamen en los casos de **ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación, directa o indirecta, de al menos el 25 por 100 en el capital de una sociedad residente de un Estado contratante.**

Por último, los supuestos más habituales de capacidad de gravamen compartida como los que recaen sobre bienes inmuebles o sobre establecimientos permanentes se mantienen.

#### Medidas para evitar la doble imposición

En el caso de España el método para evitar la doble imposición es el habitual en la política convencional española y consiste en **la imputación limitada del impuesto andorrano**. Esto conlleva que los residentes en España habrán de proceder a incluir la renta de origen andorrano en la base imponible de su impuesto sobre la renta y una vez determinada la cuota íntegra procederán a deducir de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades la menor de las dos cantidades siguientes: el impuesto exigido en Andorra o la parte de la cuota que corresponde a la renta de origen andorrano.

En el caso de dividendos de fuente andorrana satisfechos a una sociedad residente en España se aplicará **el sistema de imputación de impuesto subyacente (“underlying tax credit”)** por el cual se incluye en la base imponible de la sociedad socia de la entidad andorrana no sólo el importe del dividendo de fuente andorrana sino también la cuota del Impuesto sobre Sociedades andorrano con cargo al cual se ha producido el pago de los dividendos. A su vez, una vez determinada la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades español se permitirá la deducción de la menor de las dos cantidades siguientes: la suma de la cuota satisfecha en Andorra sobre los dividendos más la cuota satisfecha en Andorra sobre el Impuesto sobre Sociedades con cargo al cual se han pagado los dividendos o la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades español sobre la suma de los dividendos brutos de fuente andorrana y la cuota del Impuesto sobre Sociedades andorrano con cargo al cual se ha producido el pago de los dividendos.

Por lo que respecta a las rentas de origen andorrano que quedan exentas a efectos de determinar la tributación en España, se emplearán con el objetivo de **determinar el tipo medio de gravamen aplicable al resto de rentas en la imposición sobre la renta española (exención con progresividad).**

#### Medidas antiabusivas contenidas en el Convenio

Una de las especialidades más destacadas del Convenio hispano-andorrano lo constituye la presencia en el Protocolo del mismo de una larga serie de medidas

destinadas a evitar la utilización abusiva del Convenio entendida en el sentido de pretender beneficiarse de la doble no tributación de las rentas por parte de los residentes en uno u otro Estado contratante.

Una de estas medidas de finalidad antielusiva consiste en **la exclusión del ámbito subjetivo de aplicación del Convenio de las personas físicas acogidas al régimen de la disposición transitoria tercera de la Ley andorrana 5/2014, de 24 de abril, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**. Este régimen especial corresponde a las personas físicas que disponen de residencia sin actividad lucrativa obtenida con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 5/2014 con una duración máxima prevista hasta el 1 de enero de 2018 y que tributan en Andorra exclusivamente mediante el pago de una cuota fija de 30.000 euros anuales.

Junto a esta regla antievasiva se han introducido otras más:

- a) El contenido del Convenio de Doble Imposición no impedirá a los Estados contratantes aplicar su normativa interna sobre transparencia fiscal internacional.
- b) El contenido del Convenio de Doble Imposición no impedirá a los Estados contratantes aplicar su normativa interna antiabusiva. En el caso de España se puede considerar como normativa interna antiabusiva la regulación del conflicto en la aplicación de la norma o la regulación de las operaciones entre entidades vinculadas.
- c) Las ventajas fiscales aplicables a una determinada renta contenidas en el articulado del Convenio de Doble Imposición no se aplicarán cuando el negocio jurídico que está en el origen de dicha renta se hubiera adoptado con la finalidad principal de beneficiarse del contenido del Convenio.
- d) Las ventajas fiscales previstas en el Convenio se aplicarán de forma exclusiva si los beneficiarios efectivos de las rentas son residentes en alguno de los dos Estados contratantes.
- e) A efectos de evitar la doble no tributación, si un elemento de renta queda sometido a gravamen de forma exclusiva en uno de los Estados contratantes y, de forma efectiva, el Estado que tiene capacidad de gravamen no la ejerce sobre dicha renta, el otro Estado contratante sí podrá ejercer su capacidad de gravamen sobre la misma.
- f) También con la finalidad de evitar la doble imposición, si un elemento de renta se beneficia de una ventaja fiscal convencional en un Estado contratante y en el otro Estado contratante se aplica una ventaja fiscal sobre una fracción de dicha

renta, el Estado que concede una ventaja fiscal convencional podrá dejar de aplicarla por la parte de la renta que se beneficia de la ventaja fiscal parcial.

#### Intercambio de información tributaria

El artículo destinado a regular el intercambio de información tributaria entre las Administraciones tributarias de España y de Andorra es objeto de desarrollo en el Protocolo al Convenio.

La cláusula incluida en el articulado del **Convenio es similar a las cláusulas de intercambio de información tributaria contenidas en los Convenios celebrados en base al Modelo de Convenio de la OCDE** (información no limitada a la aplicación de los impuestos objeto del Convenio de doble imposición; información no limitada a la condición de residentes de los titulares de la información; inexistencia de oponibilidad del secreto bancario a las solicitudes de información).

Esta cláusula es objeto de desarrollo en el Protocolo y la misma aporta información muy valiosa sobre la forma en la que se llevará a la práctica el intercambio de información tributaria:

- a) **El sistema de intercambio de información que se va a emplear es el de captación o requerimiento previo.** Andorra se compromete a establecer el sistema de intercambio automático de información tributaria cuando lo permitan sus capacidades administrativas.
- b) **El intercambio de información tributaria no estará limitado por el hecho de que una conducta que sea tipificada como delito en un Estado no sea tipificada como tal en otro Estado.**
- c) **Se establecen unos requisitos formales en relación con el contenido del requerimiento de información a efectuar por un determinado Estado.**
- d) **Se establecen unos plazos para que el Estado requerido proceda a enviar la respuesta al requerimiento recibido** (se fija un plazo de seis meses contado desde el momento de la recepción de la solicitud para enviar la contestación).
- e) **La información podrá ser solicitada vigente el nuevo Convenio en relación con los ejercicios respecto de los cuales hubiera sido posible solicitarla conforme con el Acuerdo de intercambio de información fiscal firmado el 14 de enero de 2010.**

## RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE DEBEMOS CONOCER

### LGT

#### En el caso de que la liquidación al obligado principal quede anulada la declaración de responsabilidad solidaria queda automáticamente anulada

En la **Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2015 (recurso 969/2014)** se analiza la validez del acto administrativo confirmado por Sentencia de la Audiencia Nacional de derivación de responsabilidad solidaria de acuerdo con el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria si el acto administrativo de liquidación al obligado principal ha quedado anulado.

Por lo tanto, la situación procedimental es la siguiente:

- a) La liquidación tributaria por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes notificada al deudor principal ha quedado anulada por el TEAC.
- b) La nueva liquidación tributaria en sustitución de la anteriormente practicada es susceptible de revisión en vía administrativa.
- c) La nueva liquidación tributaria en relación con el deudor principal afecta al acto de derivación de responsabilidad solidaria y convierte a dicho acto en un acto susceptible de revisión administrativa y no susceptible todavía de revisión a través de la jurisdicción contencioso-administrativa.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo procede la realización de las siguientes actuaciones:

- a) **Anulación total o parcial del acto administrativo de derivación de responsabilidad objeto del recurso contencioso-administrativo por alteración de los elementos esenciales del mismo como es el importe al que asciende la responsabilidad por modificación sobrevenida del acto administrativo del que tiene origen (nueva liquidación al obligado principal).**
- b) **Se ha de emitir un nuevo acto de derivación de responsabilidad, proceder a su revisión una vez se emita y también, en su caso, proceder a su revisión contencioso-administrativo.** Pero no procede efectuar la revisión contencioso-administrativa del segundo acto de derivación de responsabilidad que todavía no existe.

**Las operaciones de agregación, agrupación o segregación de fincas en un proceso de urbanización no se benefician de la exención prevista en el artículo 45.I.B)7 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre**

La **Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2015 (recurso número 2854/2014)** analiza el tratamiento que se ha de otorgar a **las operaciones de agregación, agrupación o segregación de fincas en el marco de un proceso de urbanización en el sentido de analizar si procede a no la aplicación a estas operaciones de la exención del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad gradual de operaciones notariales**. El artículo 45.I.B)7º del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados prevé la exención de *“las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados, estando esta exención condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos”*.

**Para resolver la cuestión planteada el Tribunal Supremo efectúa una desagregación de los diferentes negocios jurídicos que se realizan en el marco de un proceso de urbanización**. Así, dentro de dicho proceso se pueden distinguir los siguientes elementos: aportación por los particulares a la Junta de Compensación de los terrenos de su propiedad; la agregación, la segregación y la agrupación de los terrenos a efectos de determinar cuáles son los terrenos de cesión obligatoria al Ayuntamiento y configurar la estructura de la urbanización; y, una vez ejecutada la urbanización, la adjudicación a los propietarios de las parcelas resultantes. **En los dos primeros negocios se puede producir la transmisión de terrenos y, por lo tanto, entran dentro del potencial ámbito de aplicación objetivo de la exención del artículo 45.I.B)7º que en su redacción incluye la expresión “la transmisión de terrenos”**. Sin embargo, la dicción literal de la regla de exención no ampara los negocios de agregación, agrupación o segregación que no suponen transmisión alguna de terrenos. La extensión de la exención a estos negocios jurídicos supondría un caso de extensión analógica de las exenciones expresamente prohibido por el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el mismo sentido se pueden citar las **Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2013 (recursos de casación para la unificación de doctrina 261/2010 y 263/2010) y 20 de febrero de 2014 (recurso de casación 4548/2012)**.



Una sociedad limitada establecida en España dedicada a la prestación de servicios de transporte subcontrata con empresarios de otros Estados miembros de la Unión Europea la prestación de determinados servicios de transporte. ¿Cuál es el tratamiento en el IVA español de estas prestaciones de servicios?

De acuerdo con el contenido del artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplica la regla de tributación en destino por la cual se entienden realizados en la Península e Islas Baleares los servicios de transporte efectuados por los transportistas autónomos establecidos en otros países de la Unión Europea en los que el destinatario de los mismos es un empresario o profesional establecido en la Península e Islas Baleares. Este es el criterio de la DGT V1798-15 de 8 de junio de 2015.

Por lo que respecta al sujeto pasivo en estas prestaciones de servicio de transporte se produce un supuesto de inversión del sujeto pasivo por el cual es el destinatario del servicio el sujeto pasivo del IVA (art. 84.Uno.2.a) Ley 37/1992). Por lo tanto, será la sociedad establecida en la Península o Islas Baleares el sujeto pasivo en esta prestación de servicios por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

La sociedad receptora del servicio quedará obligada a incluir en la autoliquidación del IVA las cuotas de IVA autorepercutidas por el precio del servicio de transporte y las cuotas de IVA autosportadas por el precio del servicio de transporte.

Desde el punto de vista de las empresas establecidas en otros países de la Unión Europea y no establecidas en la Península e Islas Baleares que prestan los servicios de transporte para la sociedad establecida se produce la siguiente situación:

- a) No están obligadas a repercutir ni a ingresar las cuotas de IVA españolas.
- b) Tienen derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en la Península e Islas Baleares por los servicios y bienes adquiridos para la prestación del servicio (ej. IVA del combustible adquirido, IVA de los peajes, IVA de las reparaciones). Para ello tendrán que efectuar la solicitud de devolución a la AEAT española mediante la página web de la Administración tributaria del Estado en la que estén registrados.

Desde el punto de vista económico, la sociedad establecida puede tener en cuenta el derecho a la devolución de las cuotas de IVA españolas de sus proveedores no establecidos para determinar el importe de sus retribuciones.

### ¿Cómo ha quedado la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil?

Una de las novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades cuya entrada en vigor se produjo el día 1 de enero de 2016 consiste en la inclusión como sujetos pasivos de este impuesto a las sociedades civiles dotadas de personalidad jurídica propia que tengan objeto mercantil (artículo 7.1.a) Ley 27/2014). De esta forma, **se incorporan unos nuevos contribuyentes al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil**, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a 1 de enero de 2016, en que las sociedades civiles tributaban bajo el régimen de atribución de rentas.

De esta forma, en los ejercicios sociales que se inician el día 1 de enero de 2016 **las sociedades civiles con personalidad jurídica propia cuyo objeto tiene naturaleza mercantil quedan sujetas a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades**. Sin embargo, las sociedades civiles que no reúnan las condiciones anteriores no quedarán sujetas a gravamen por el Impuesto sobre Sociedades.

Otras figuras como la comunidad de bienes mantienen su adscripción al régimen de atribución de rentas.

La adopción de una medida como ésta se justifica por la voluntad de someter a las mismas obligaciones tributarias basadas en el Impuesto sobre Sociedades a las sociedades civiles que desarrollan actividades mercantiles que a las sociedades mercantiles (sociedades anónimas, sociedades limitadas).

Una de las consecuencias derivadas de la adquisición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades para las sociedades civiles con objeto mercantil consiste en **la obligación de llevanza de contabilidad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 120.1 de la Ley 27/2014**.

Así, las condiciones exigidas para que la sociedad civil sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades son las tres siguientes:

- a) La entidad ha de tener la condición de sociedad civil. De acuerdo con el artículo 1665 del Código Civil *“la sociedad es un contrato mediante el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias”*. Otra tipología de entidades como las

comunidades de bienes no quedan incluidas entre los nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (art. 392 del Código Civil “*Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas*”).

En la resolución V2376-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que se constituyó en 2004 por un abogado y un graduado social cuya actividad consiste en el asesoramiento jurídico, laboral, fiscal y contable.

En la resolución V2382 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de otros cafés y bares.

En la resolución V2383-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de papel, plástico y cartón.

En la resolución V2385-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de reparación de aparatos eléctricos.

En la resolución V2386-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de óptica.

En las resoluciones V2387-15 de 28 de julio y V2729-15 de 22 de septiembre de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de explotación de paneles solares para la producción de energía eléctrica.

En la resolución V2388-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de servicios de instalación de material de iluminación y sonido en espectáculos.

En la resolución V2389-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de exposición y venta de lámparas.

En la resolución V2390-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de

bienes que desarrolla la actividad de venta de productos de bollería y panadería.

En las resoluciones V2391-15 de 28 de julio y V2730-15 de 22 de septiembre de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de hostelería.

En la resolución V2393-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de pesca costera.

En la resolución V2394-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética.

En la resolución V2395-15 de 28 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de profesional de la abogacía.

En la resolución V2430-15 de 30 de julio de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de farmacia al dedicarse al comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene.

En la resolución V3210-15 de 21 de octubre de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que va a desarrollar la autopromoción de viviendas, plazas de parking y trasteros en régimen de comunidad de propietarios adjudicándose lo construido a los comuneros.

En la resolución V3538-15 de 17 de noviembre de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de fabricación, venta, distribución y comercialización de objetos y artículos de barro, cerámica, loza y otros materiales semejantes.

En la resolución V3704-10 de 25 de noviembre de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de explotación de un aparthotel con empleados.

En la resolución V3705-10 de 25 de noviembre de 2015 se niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una

comunidad de bienes que desarrolla la actividad de enseñanza sin limitación alguna.

La Instrucción de la AEAT de 22 de diciembre de 2015 ha previsto el tratamiento a dar a las sociedades civiles o a las comunidades de bienes que se registren ante la Administración tributaria. Se puede decir que **la AEAT sigue un criterio formal por lo que si la entidad se manifiesta ante la AEAT como sociedad civil (por ejemplo, en el contrato privado) se le otorga un número de NIF que se inicia con “J” como corresponde a una sociedad civil. Si la entidad se manifiesta ante la AEAT como una tipología de entidad diferente de la sociedad civil y carente de personalidad jurídica propia como la comunidad de bienes o la herencia yacente, se le ha de otorgar un número de NIF que se inicia con “E”.**

- b) La sociedad civil ha de tener personalidad jurídica propia.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil 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. Por el contrario, tendrán personalidad jurídica propia las sociedades cuyos pactos no se mantengan secretos entre las partes y que, por lo tanto, sean públicos. En este sentido, **la Dirección General de Tributos exige que las sociedades civiles se constituyan mediante escritura pública o bien en documento privado, siempre que en este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad. Sólo en estos casos se entenderá que la sociedad civil tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.**

En la Resolución de la DGT 3017-15 de 8 de octubre de 2015 se analiza el tratamiento que se ha de otorgar a un general partnership británico llegándose a la conclusión de que, al carecer de personalidad jurídica propia, no procede atribuirle la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades español.

- c) La sociedad civil ha de tener objeto mercantil. Se trata del requisito que más dificultades plantea en cuanto a su cumplimiento pues la norma tributaria efectúa una remisión a una norma extrafiscal, a una norma mercantil que es la que define el concepto de “objeto mercantil”.

Ante la inseguridad jurídica que plantea una norma como ésta, la Dirección General de Tributos ha intervenido considerando que:

- a) **Es objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. De acuerdo con los criterios de la AEAT tienen naturaleza mercantil las actividades de alquiler de locales, la producción de mejillón y la pesquera.**
- b) **La exigencia de objeto mercantil excluye de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.**
- c) **Por lo que respecta a las actividades de prestación de servicios profesionales no tendrán naturaleza mercantil las entidades constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales. Si no se han constituido al amparo de la Ley de Sociedades Profesionales las sociedades civiles que realicen actividades profesionales tendrán objeto mercantil.**

- La Resolución V2378-15 de 28 de julio de 2015 atribuye la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada a la venta al por menor de juguetes y artículos de deporte.
- La Resolución V2379-15 de 28 de julio de 2015 atribuye la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada a la fabricación de artículos de carpintería metálica.
- La Resolución V2392-15 de 28 de julio de 2015 atribuye la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada a prestar servicios de propiedad Inmobiliaria obteniendo una comisión por la intermediación.
- La resolución V2412-15 de 30 de julio de 2015 atribuye la condición de

sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada a prestar servicios de asesoramiento fiscal y contable, administración de fincas y confección de nóminas y seguros sociales de los clientes.

- La resolución V2810-15 de 28 de septiembre de 2015 atribuye la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada al asesoramiento fiscal registrada en el epígrafe 842.

- La resolución V2377-15 de 28 de julio de 2015 niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil particular profesional que desarrolla la actividad de abogado.
- Las resoluciones V2380-15 de 28 de julio de 2015, V2764-15 de 24 de septiembre de 2015, V2775-15 de 27 de septiembre de 2015 y V3293-15 de 26 de octubre de 2015 niegan la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada a la explotación agrícola de secano y regadío tanto propias como arrendadas.
- La resolución V2381-15 de 28 de julio de 2015 niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada a la ganadería.
- La resolución V2341-15 de 30 de julio de 2015 niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil dedicada a la inversión en productos financieros, nacionales o extranjeros, y, en particular, en Instituciones de inversión colectiva.
- La resolución V3450-15 de 22 de diciembre de 2015 niega la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades a una sociedad civil con personalidad jurídica titular de una oficina de farmacia. La tributación debe efectuarse por parte de los farmacéuticos personas físicas en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.



Dr. José María Tovillas Morán

Profesor Titular de Derecho

Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

[jmtovillas@ub.edu](mailto:jmtovillas@ub.edu)

Los números anteriores de FISCALMANÍA pueden consultarse en [www.fiscalmania.es](http://www.fiscalmania.es)