COMENTARIOS GENERALES DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

LOS ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA COMO SUJETOS PASIVOS DEL IGIC: ALGUNAS PECULIARIDADES

Francisco Hernández González

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

I. INTRODUCCIÓN

Los comentarios que realizaremos en esta ocasión tienen como común denominador ese *especial* sujeto pasivo del IGIC representado por los entes sin personalidad jurídica que, constituyendo una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, la Ley del Impuesto considera sujetos pasivos cuando realicen operaciones sujetas al mismo (Art. 19.2 de la Ley 20/1991).

Ya en el número anterior de esta revista tuvimos ocasión de ocuparnos también, en uno de los dos comentarios realizados, de estos sujetos pasivos, en concreto en relación con la promoción inmobiliaria, poniendo de manifiesto las diferencias existentes al respecto entre los Centros Directivos de la Administración Tributaria del IVA y del IGIC, de un lado, y el criterio emanado de la sentencia del Tribunal Supremo de 23-5-1998, de otro, destacando como, a mi juicio, tal situación era, en parte, consecuencia del empleo en las normas de impuestos fronterizos como son el IVA/IGIC y el ITPAJD de diferentes criterios en cuanto a la admisibilidad de los entes sin personalidad jurídica como sujetos pasivos del tributo.

Pero la rica problemática que originan estos *especiale*s sujetos pasivos del IGIC y, en particular, las diferencias que se originan con la imposición directa, especialmente con el IRPF y también con las normas del Derecho civil no se limitan a lo ya expuesto con anterioridad, sino que, como ponen de manifiesto las consultas que son objeto de comentario en este número de la revista, se extiende a otros muchos aspectos. Cabría recordar, de paso, las diferencias en el régimen de estos entes sin personalidad jurídica en el IGIC respecto del beneficio fiscal más destacado de nuestro REF como es la RIC, en la que, como consecuencia de su incardinación en el ámbito de la imposición directa (IRPF, IS), el protagonismo tributario corresponde, no al ente sin personalidad, sino al miembro o comunero que en ella se integra.

II. LA DISOLUCIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES Y EL CÓMPUTO A LOS EFECTOS DE LA FRANQUICIA FISCAL

(Consulta de 05/07/2007; página web: referencia nº 1152)

La consulta se ocupa de tres operaciones o aspectos en concreto. En primer lugar de la transmisión entre comuneros de participación que ostentan en la comunidad de bienes. En segundo lugar de la disolución de la comunidad que ello implica al tratarse, en el caso contemplado, sólo de dos comuneros. Finalmente se estudia la influencia que a efectos del límite de la franquicia fiscal del artículo 10, 1, 28 de la Ley 10/1991 ofrece el volumen de operaciones atribuido al comunero en el IRPF.

En cuanto al primer aspecto, el de transmisión entre comuneros de su participación en la comunidad, la contestación del Centro Directivo señala que tal enajenación no está sujeta al IGIC ya que lo que está afecto al desarrollo de la actividad empresarial o profesional, en el caso de los entes sin personalidad jurídica, son los bienes o derechos cuya titularidad corresponde al ente y no las participaciones que en el mismo detentan los partícipes. El propio Centro Directivo se encarga de resaltar lo especial de esta situación y resalta en la contestación, primero, *"que aunque a efectos del derecho civil los bienes son de titularidad de los comuneros, respecto del IGIC los bienes que la comunidad de bienes tiene afecto a la actividad empresarial forman parte del patrimonio empresarial de la comunidad de bienes"*. Más adelante, la contestación quiere marcar distancias con la misma situación contemplada desde el prisma de la imposición directa (IRPF, IS), cuando reitera, que la mencionada afección de los bienes o derechos de los que es titular la comunidad de bienes se analiza desde el punto de vista del IGIC.

El segundo aspecto del que se ocupa la consulta evacuada se refiere a los efectos que produce la citada transmisión de la participación al tratarse tan sólo de dos comuneros, efecto que no es otro que el de la disolución de la comunidad por adjudicación de todo el patrimonio empresarial al comunero restante. Sin embargo, como quiera que se trata de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial a un único adquirente que va a continuar con la misma actividad se considera que la disolución de la comunidad en cuestión se encuentra no sujeta al IGIC (Art. 9.1º a) de la Ley 20/1991).

Finalmente, y ante la cuestión de si es relevante en el IGIC a efectos de la exención establecida en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, el volumen de operaciones que se atribuyó al comunero consultante en el régimen de atribución de rentas en el IRPF, la respuesta del Centro Directivo, con buen criterio, es negativa ya que en el año 2006 el comunero no desarrolló a efectos del IGIC actividad empresarial alguna puesto que el sujeto pasivo del citado tributo lo era la comunidad de bienes.

La contestación es a nuestro juicio bastante ilustrativa de las especialidades que ofrecen los entes sin personalidad jurídica como sujetos pasivos del IGIC y por ello la hemos elegido como objeto de nuestro primer comentario. Con un diferente plantea-

miento de lo que sucede en el Derecho civil y en los impuestos sobre la renta (IRPF e IS), la normativa que regula estos sujetos pasivos nos ofrece unos presupuestos y unas consecuencias, que aunque en ocasiones chirría con la visión a la que estamos acostumbrados desde la óptica de aquella rama del ordenamiento y de los impuestos directos sobre la renta e incluso sobre las transmisiones no empresariales (ITPAJD), no se puede negar que mantiene una gran coherencia interna como se pone de manifiesto en la contestación efectuada: de un lado, las transmisiones de participaciones entre los comuneros no son transmisiones a efectos del IGIC ya que lo relevante en este tributo es el patrimonio de la comunidad, de otro, el volumen de operaciones del comunero en el IRPF no tiene trascendencia en el IGIC ya que en este impuesto el sujeto pasivo es la comunidad no el comunero que la integra y, quizás lo mas destacable, la adjudicación a un comunero que ya poseía civilmente el cincuenta por ciento del patrimonio del ente se entiende disolución y adjudicación de la totalidad del patrimonio empresarial de la comunidad aunque en el presente caso no tribute en función de su adquisición por un solo adquirente que continúa con la misma actividad.

Sin embargo, otra cosa sucede cuando la definida posición de estos entes sin personalidad jurídica en el IGIC o en el IVA la ponemos en relación con otros impuestos colindantes como el ITPAJD, cuestión a la que hicimos referencia en el número anterior de esta revista. Aquí si que el concepto mismo de sistema tributario se acaba resintiendo como consecuencia del distinto tratamiento que las normas en cuestión ofrecen respecto de los entes sin personalidad jurídica y lo que es perfecta coherencia en el interior del tributo que nos ocupa acaba perdiéndose si el régimen de tales entes se pone en relación con otros impuestos del sistema tributario.

III. LA SUJECIÓN AL IGIC DE LA ATRIBUCIÓN DE RENTAS POR PARTE DE LA COMUNIDAD DE EXPLOTACIÓN A LOS COMUNEROS

(Consulta de 06/11/2007; página web: referencia nº 1169)

La segunda contestación a la que dedicamos nuestro comentario se ocupa del tratamiento en el IGIC de la atribución de rentas por parte de una comunidad de explotación a sus comuneros, incluyéndose en la respuesta (Apartado segundo) una trascripción parcial de la contestación a consulta tributaria de 23 de mayo de 2007, dada la equivalencia de los hechos planteados.

De entrada queremos hacer una reflexión sobre la importancia que una correcta percepción de los hechos en liza tiene para una adecuada aplicación del Derecho[1]. Tal preocupación se pone de manifiesto en la contestación del Centro Directivo en varios momentos de la misma, pero, especialmente en el apartado tercero cuando, tras haber manifestado el criterio de que se encuentran sujetas al IGIC las prestaciones de servicios efectuadas por los titulares de los locales

[1] Cfr., entre otros, *"Experiencias jurídicas y teoría del Derecho"*, L. Díez Picazo, Ariel, 1973, capítulo XI y *"Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba",* M. Gascón Abellan, Marcial Pons, 1999, especialmente capítulos III y IV.

comerciales a la denominada comunidad de explotación consistentes en el arrendamiento de tales locales, señala que esa respuesta no significa que *"toda atribución de rentas en el ámbito de la imposición directa resulte ser una contraprestación de una operación sujeta en el IGIC"* y destaca, como ejemplo de esa no sujeción, el caso de del arrendamiento de un inmueble por parte de varios titulares que lo poseen en régimen de indivisión. En el mismo sentido podrían añadirse, a mi juicio, otros supuestos de atribución de rentas como el que podemos encontrar en algunas zonas turísticas en las que se constituye una comunidad de explotación mediante la puesta en común de varios apartamentos o bungalows a fin de explotar directamente los mismos con la prestación de los servicios parahoteleros habituales como limpieza, recepción, etc. En este caso, a mi juicio, y al margen de la operación de aportación del bien en cuestión a la comunidad, parece evidente que la atribución de renta por la comunidad a los comuneros en base al posible beneficio obtenido por la explotación directa por aquella de los apartamentos turísticos no se encuentra sujeta al IGIC, con independencia de que si lo esté la prestación de los servicios por la comunidad a sus clientes.

Por eso decíamos al principio de este comentario la importancia que en la aplicación de cualquier norma jurídica tiene el fijar adecuadamente los hechos de que se trate. Y por eso en la contestación que nos ocupa, a la hora de calificar la operación de atribución de rentas a los comuneros como sujeta al IGIC, se hace especial hincapié en perfilar con nitidez los hechos consultados, marcando las diferencias con otros supuestos (Apartado tercero) ya que en el aquí planteado: *"la denominada "comunidad de explotación" resulta del acuerdo común de los distintos titulares de locales comerciales del centro comercial que, pudiendo arrendar directamente los mismos en virtud de su titularidad, resulta que asumen la obligación de actuar en común y de interponer a la "comunidad de explotación" como arrendadora frente a terceros, o incluso, frente a si mismos si se da el supuesto de "arrendamiento a sus propietarios"…y cuya contraprestación perciben éstos de la "comunidad de explotación", incluso aunque no se encuentren arrendados por ésta última".*

A destacar, por tanto, como de los hechos consultados se desprende una doble relación arrendaticia, sujetas ambas al IGIC, la existente entre los titulares de los locales comerciales y la "comunidad de explotación", de un lado, y, de otro, la que celebra la referida comunidad con terceros o en su caso con los propios titulares de los locales (en una clara inversión en este último supuesto de la posición típica de los sujetos definidos como arrendatario y vendedor en el Código Civil, artículo 1546), pero lo decisivo, a mi juicio, en la contestación que comentamos para considerar la atribución de rentas que efectúa la comunidad a sus comuneros como una operación sujeta a IGIC viene constituida por esa relación arrendaticia entre los titulares de los locales y la comunidad, relación que otorga a aquellos un derecho a recibir tales rentas *"aunque los locales no se encuentren arrendados por esta última"*. Los hechos planteados nada tienen que ver, por tanto, con otros supuestos de atribución de rentas por la comunidad a sus miembros que también se

plantean en la vida real, como son los anteriormente mencionados, definidos por unos hechos diferentes y que se encuentran, a mi juicio, no sujetos al IGIC.

A destacar, finalmente, que la respuesta que comentamos ofrece asimismo otros matices y precisiones de interés, unas referentes a la validez del contrato de arrendamiento en que el propietario ocupa la posición de arrendatario y otras sobre la función real que desempeña la denominada comunidad de explotación, es decir, si actúa en nombre y por cuenta propia o como mera intermediaria en nombre y por cuenta de los titulares de los locales comerciales. Respecto de la primera cuestión, se concluye en la contestación que estamos ante arrendamientos "irregulares", que, no obstante, producen consecuencias tributarias en tanto originan determinados efectos como la obligación de pago de ciertas cantidades con carácter periódico por parte de la comunidad a los propietarios de los locales, no siendo, además, como bien dice la respuesta, la calificación tributaria el mecanismo adecuado de invalidación de contratos. Podríamos añadir en este último sentido que el artículo 13 de la Ley General Tributaria, al tratar de la calificación tributaria de los hechos, actos o negocios jurídicos, incluye un inciso final, que ordena al calificador prescindir de los defectos de los contratos que pudieran afectar a su validez, mandato que podría ser aplicable a estos negocios jurídicos denominados en la contestación de 23-5-2007 como arrendamientos *irregulares*, por presentar la irregularidad sustancial consistente en que el propietario se constituye en arrendatario, todo ello sin perjuicio, naturalmente, de que producida la anulación de los mismos en la vía civil, dicha circunstancia tendrá debido reflejo en el ámbito tributario[2].

En cuanto a la función real que cumple en las operaciones señaladas la comunidad de explotación volvemos a reiterar la importancia que tiene la correcta fijación de los hechos para la adecuada aplicación del Derecho y en este mismo sentido incide la contestación que comentamos: si la comunidad es una mera intermediaria, de manera que son los propietarios de los locales los verdaderos arrendadores frente a terceros, las prestaciones de la comunidad tendrán la consideración de comisiones y la operativa descrita (la comunidad como arrendataria de los inmuebles frente a sus propietarios y como arrendadora de aquellos frente a terceros o frente a los propietarios) será incorrecta desde el punto de vista del IGIC.

[2] En esta separación entre la calificación civil y tributaria de un negocio jurídico de la que tratamos, habría que añadir que, en lo que respecta a la simulación, el artículo 16.2 de la LGT ya se ocupa de disponer expresamente que su declaración no producirá "*otros efectos que los exclusivamente tributarios".*