



universidad
de león



**FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DE LEÓN
CURSO 2019/2020**

FISCALIDAD DE LAS COMUNIDADES DE BIENES

COMMUNITY OF GOODS TAXATION

GRADO EN DERECHO

AUTORA: DÑA. ROCÍO RODRÍGUEZ BARRIENTOS

TUTORA: DÑA. MARÍA TERESA MATA SIERRA

[Escriba aquí]

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
RESUMEN	7
ABSTRACT	7
PALABRAS CLAVE	9
KEYWORDS	9
OBJETO	11
METODOLOGÍA.....	13
I. Elección del tema del trabajo	13
II. Búsqueda de información	13
III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo.....	14
IV. Elaboración de la estructura del trabajo	14
V. Redacción del estudio	14
INTRODUCCIÓN.....	17
1. LA FIGURA DE LA COMUNIDAD DE BIENES EN EL DERECHO CIVIL	19
2. TRIBUTACIÓN DE LOS COMUNEROS EN EL IRPF	27
2.1. El IRPF: régimen jurídico, caracteres y hecho imponible del impuesto.	29
2.2. La atribución de rentas a los comuneros en el IRPF: supuestos problemáticos	33
2.3. Las posibles rentas obtenidas por los comuneros y su tratamiento en el IRPF	40
A. Rendimientos del capital inmobiliario	42

[Escriba aquí]

B.	Rendimientos del capital mobiliario	42
C.	Rendimientos de actividades económicas	43
D.	Ganancias y pérdidas patrimoniales	46
E.	Rentas imputadas.....	47
2.4.	Beneficios fiscales aplicables por los comuneros.....	49
2.5.	Obligaciones fiscales de las comunidades de bienes.....	52
CONCLUSIONES		55
BIBLIOGRAFÍA		59

ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
- Art.: Artículo
- DGT: Dirección General de Tributos
- IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas
- IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- IRNR: Impuesto sobre la Renta de No Residentes
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- ITPyAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- 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 y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
- LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
- RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo

[Escriba aquí]

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se analizará el régimen fiscal aplicable a las comunidades de bienes. En primer lugar, se estudiará qué es una comunidad de bienes y las diferencias de éstas últimas con las sociedades civiles, que, si bien constituyen una figura jurídica muy parecida, tienen importantes diferencias. Una vez clarificada la figura desde el Derecho privado nos centraremos en cómo tributan, analizando en primer término la reforma fiscal del año 2014, que produjo una gran polémica en lo referido a las comunidades de bienes y a las sociedades civiles con objeto mercantil.

Seguidamente, se estudiará la fórmula a través de la que tributan los miembros de la comunidad de bienes, ya que se trata de entidades sin personalidad jurídica sometidas al régimen de atribución de rentas, es decir, son los propios comuneros quienes tributan por la renta, fuera cual fuese la fuente de la misma, que se les atribuya. Por último, se hará una breve referencia a otras obligaciones fiscales de las comunidades de bienes que resultan de especial interés en la gestión de este tipo de entidades.

ABSTRACT

In this final degree project will be analyzed the form of taxation of the communities of goods. First of all, it will be studied what is a community of goods and the differences with civil societies that, in fact it is a similar figure, they have significant differences. It will also be analyzed the tax reform of 2014, which produced a great controversy regarding communities of goods and civil societies with commercial purposes.

Then, it will be studied the way of payment to of the members of the community of goods, since it is an entity that is taxed in the income allocation system, in other words, are the co-proprietors themselves who pay taxes on the income attributed to them. Finally, it will be made a brief reference to other tax obligations of the communities of goods.

[Escriba aquí]

[Escriba aquí]

PALABRAS CLAVE

Comuneros

Comunidad de bienes

Cotitularidad

Cuota de participación

Fiscalidad

IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Régimen de atribución de rentas

Sociedades civiles

KEYWORDS

Co-proprietors

Community of goods

Co-ownership

Participation fee

Taxation

PIT (Personal Income Tax)

Income allocation system

Civil societies

[Escriba aquí]

OBJETO

Por el presente Trabajo de Fin de Grado se estudia cómo tributan en nuestro sistema fiscal español las comunidades de bienes, y más concretamente cómo tributan los miembros de la comunidad de bienes (comuneros), a través del sistema de atribución de rentas, por las rentas obtenidas a través de la comunidad, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el bien entendido que se trata de un tema con una importante vis práctica y que, por eso, debe ser objeto de una clarificación que permita asesorar a estas entidades y a sus partícipes en sus relaciones con el Fisco.

Lo que se pretende es analizar, en primer lugar, lo que es una comunidad de bienes, ya que es una situación de hecho que se da siempre que dos o más personas compartan la titularidad de un bien o derecho, y este tipo de situaciones son muy comunes en nuestra sociedad, donde, por ejemplo, por el simple hecho de heredar, en el caso de que existan varios herederos, desde el momento en que se adquiere la herencia, hasta el momento de la partición de la misma, lo que existe no es otra cosa que una comunidad de bienes, en este caso, una comunidad hereditaria.

Además, también es muy frecuente que varias personas, con bienes y/o derechos en común, formen una comunidad de bienes para ejercer una actividad económica como, por ejemplo, en el sector de la abogacía, donde es más que común encontrar despachos en los que varios abogados ejercen la profesión a través de una comunidad de bienes, poniendo en común bienes como, por ejemplo, el despacho, o la clientela, y repartiéndose después los beneficios obtenidos. No ocurre esto solo en este caso, sino que muchos otros sectores de actividades de diversa índole, utilizan esta fórmula; como ejemplo podemos citar, basándonos en la importante doctrina administrativa, el comercio al por mayor de

[Escriba aquí]

productos de papel, plástico y cartón¹; la reparación de aparatos electrónicos²; la óptica³; o la hostelería⁴, entre muchas otras.

Debido a lo frecuente que es que se den este tipo de situaciones nos parece importante analizar cómo han de tributar los comuneros que integran una comunidad de bienes, ya que no es la comunidad de bienes en si misma la que tributa (ni en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni en el Impuesto sobre Sociedades), sino que son los propios comuneros o partícipes los que a título individual quienes han de tributar por las rentas que obtienen de la comunidad respecto a su cuota de participación en la misma.

Para concluir, se hará mención a otras obligaciones fiscales que sí tiene la propia comunidad de bienes y que resultan importantes para la buena gestión de dichas entidades.

En virtud de lo expuesto, el objeto de este trabajo no es otro que analizar la forma de tributar tan peculiar que tiene una de las figuras más comunes en nuestra sociedad como es la comunidad de bienes.

¹ CV 2383/2015, de 28 de julio, que puede verse en la web del Ministerio de Hacienda <https://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

² CV 2385/2015, de 28 de julio. Ministerio de Hacienda <https://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

³ CV 2386/2015, de 28 de julio. Ministerio de Hacienda <https://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

⁴ CV 2391/2015, de 28 de julio. Ministerio de Hacienda <https://petete.minhafp.gob.es/consultas/>

METODOLOGÍA

Para alcanzar los objetivos planteados con la elaboración de este trabajo se ha seguido el método propio de investigación jurídica-teórica. Dicho esto, la investigación realizada al efecto se ha desarrollado en las siguientes fases.

I. Elección del tema del trabajo

En primer lugar, respecto a la elección del tema del trabajo, se ha buscado una materia de Derecho financiero y tributario interesante y actual, debido a la gran controversia, e inseguridad jurídica que, en un primer momento, provocó la reciente reforma fiscal del año 2014 y que, gracias a numerosas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, se ha ido homogeneizando, todo ello unido a la especialidad en la forma de tributar de las comunidades de bienes. Fundamentalmente, la búsqueda se centró en las particularidades del régimen de atribución de rentas por el que tributan las comunidades de bienes, así como otras obligaciones fiscales de éstas.

II. Búsqueda de información

La recogida de información se ha efectuado acudiendo a fuentes de diverso tipo, con el fin de elaborar un estudio de tipo teórico fundamentalmente, si bien, muy práctico para todos aquellos individuos que formamos parte de la sociedad.

Para ello, se ha acudido, por un lado, a fuentes legales, mediante el estudio de los preceptos aplicables al tema analizado, destacando los relativos a la comunidad de bienes y al régimen de atribución de rentas. Por otro lado, se ha acudido fuentes doctrinales, entre las que predominan manuales teóricos especializados en esta materia, monografías o artículos de revistas especializadas en Derecho financiero y tributario. Por último, también se ha comentado diversa jurisprudencia y doctrina administrativa relevante al tema estudiado, entre la que destacan las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

III. Fijación de objetivos y establecimiento de la hipótesis de trabajo

Para la elaboración del trabajo fue preciso fijar una serie de objetivos a conseguir con la realización de este trabajo. Para lograrlo, fue imprescindible partir tanto de la normativa fiscal general, como la civil, analizando la figura de la comunidad de bienes primero desde una perspectiva más puramente descriptiva de lo que es una comunidad de bienes, y después desde otra perspectiva más concreta que se centra en la forma de tributación de la comunidad de bienes.

IV. Elaboración de la estructura del trabajo

Con anterioridad a la redacción del trabajo, una vez recopilada la mayor parte de la información necesaria para su realización, se confeccionó un esquema con una estructura lógica y que recogiera los puntos adecuados para su posterior desarrollo y estudio y que, además, facilitase la comprensión del trabajo al lector.

Dicha estructura, aunque poseía los puntos suficientes a tratar de forma clara, concisa y precisa, era de carácter orientativo, ya que admitía posibles futuras variaciones si fueran necesarias.

V. Redacción del estudio

Por último, se ha procedido a la redacción del trabajo, para lo cual, se ha tenido en cuenta tanto toda la información recopilada con anterioridad, así como la que se fue recopilando mientras la redacción de mismo, como el criterio personal de la autora y de su tutora. Finalmente, se ha llegado a la conclusión de que las comunidades de bienes deben seguir tributando por el régimen de atribución de rentas, ya que son entes sin personalidad jurídica, y cuyo fin primordial es la conservación y disfrute de un patrimonio común, si bien, también pueden obtener una serie de beneficios a través de dicho patrimonio, sin que ello tenga que suponer necesariamente, que dejen de ser comunidades de bienes y deban pasar a tributar por el Impuesto de Sociedades.

Para concluir, quiero agradecer a D^a. María Teresa Mata Sierra, Catedrática del área de Derecho financiero y tributario de la Universidad de León, quien ha tutorizado el

[Escriba aquí]

presente Trabajo de Fin de Grado, el apoyo, dedicación, esfuerzo, cariño y paciencia que ha demostrado a lo largo de la realización de este estudio.

[Escriba aquí]

INTRODUCCIÓN

La comunidad de bienes es un supuesto de hecho que se da cuando dos o más personas (físicas o jurídicas) comparten la titularidad de un bien o un derecho. Esta situación puede darse de forma involuntaria, por ejemplo, en el caso de varios herederos llamados a percibir una herencia, o de forma voluntaria, que sería el caso de dos personas que compran conjuntamente un bien inmueble y lo ponen a nombre de ambas.

A pesar de que el fin principal de una comunidad de bienes no es otro que administrar y conservar una serie de bienes que se tienen en común, también puede darse el caso de que, como se viene haciendo desde tiempos inmemorables, un grupo de personas (dos o más), formen una comunidad de bienes con el objeto de realizar una actividad económica, poniendo una serie de bienes y/o derechos en común para, a través de ellos, obtener unas ganancias.

¿Por qué esas personas prefieren ejercer una actividad económica a través de una comunidad de bienes en lugar de optar, por ejemplo, por una sociedad mercantil? La respuesta es muy simple y se centra, por un lado, en que los trámites de constitución de una comunidad de bienes son mucho más sencillos, a lo que se añade, por otro lado, que no es necesario aportar un capital inicial mínimo. Como aspectos negativos en el régimen jurídico de esta figura encontramos, en contraposición, que la responsabilidad de los comuneros partícipes en las mismas es ilimitada, es decir, responderán con todos sus bienes presentes y futuros, y solidaria entre todos ellos.

En este Trabajo de Fin de Grado (en adelante, también TFG), en primer lugar, se analizará qué es una comunidad de bienes desde una perspectiva teórico-jurídica. Acto seguido también se hará una breve referencia a las diferencias entre las comunidades de bienes y las sociedades civiles, ya que esto será necesario para, posteriormente, poder abordar otro de los temas analizados en este TFG, que se centra en el análisis de la polémica que acarreó la reforma fiscal del año 2014, en cuanto que las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a tributar por el Impuesto de Sociedades. Esto resultó problemático porque obligó a dilucidar si ciertas comunidades de bienes que se dedican a realizar actividades económicas también deberían pasar a tributar por dicho impuesto.

[Escriba aquí]

En segundo lugar, nos centraremos en estudiar el régimen especial de atribución de rentas, a través del cual tributan los comuneros en el IRPF por las rentas obtenidas por la comunidad (ya que, como explicaremos con posterioridad, las comunidades de bienes, como tales y por ellas mismas, no tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero tampoco en el Impuesto sobre Sociedades); consecuentemente, analizaremos las diferentes rentas que pueden obtener los comuneros y cómo tributan las mismas en este impuesto. También veremos para completar el régimen jurídico fiscal, algunos ejemplos de beneficios fiscales que pueden ser aplicados por los comuneros.

Finalmente, y para concluir el TFG se hará una breve mención a otras obligaciones fiscales que tienen las comunidades de bienes que, como ya hemos mencionado, a pesar de no tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sí que tienen una serie de obligaciones fiscales respecto a este impuesto que son muy importantes de cara a su gestión.

1. LA FIGURA DE LA COMUNIDAD DE BIENES EN EL DERECHO CIVIL

La comunidad de bienes está regulada en el Título III del libro Segundo del Código Civil, es decir, en los arts. 392 a 406⁵.

Según lo dispuesto en el art. 392 del Código Civil, “*Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece «pro indiviso» a varias personas*”, es decir, que la comunidad existe en el momento en el que un mismo bien o derecho es de titularidad conjunta de dos o más personas⁶.

Pues bien, a pesar de que el Código Civil, en este precepto, solo tiene en cuenta el caso más importante de comunidad, que es el de copropiedad, se podría considerar que dicho precepto es inexacto⁷; y ello porque se está confundiendo el concepto de comunidad de bienes y derechos con el de la copropiedad, por cuanto éste último es una especie de la comunidad, ya que, en el sentido más estricto, la propiedad recae sobre las cosas corporales, mientras que la comunidad abarca tanto cosas como derechos, que pueden ser reales o incluso de crédito, y ésta es la intención que el legislador quería que tuvieran dichos preceptos.

Dicho esto, vamos a hacer una breve referencia a las características de la comunidad de bienes⁸:

- Pluralidad de sujetos y unidad de objeto. Los sujetos han de ser mínimo dos personas, y pueden ser tanto físicas como jurídicas, y no es necesaria la capacidad de obrar. El objeto es el bien o bienes sobre el que recae el derecho o

⁵ Se ocupan del análisis de esta figura y su regulación en el Código Civil VÁZQUEZ BARROS, S.: *La Comunidad de bienes en el Código Civil*. Barcelona: Ed. Bosch, 2005; y en el Código Civil y en los restantes ámbitos, destaca por su actualidad ELÍAS MONDEJA, A.: *La Comunidad de bienes. Comentarios, concordancias, jurisprudencia y formularios*, Ed Ley 57, 1ª ed., Madrid, 2019.

⁶ Cfr. MARTÍN MORÓN, M. T.: “Concepto de comunidad” en REYES LÓPEZ, M.J. (Coord.): *Comunidad de bienes*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, pp. 33-58 (p. 39)

⁷ Cfr. CASTÁN TOBEÑAS, J. *Derecho civil español, común y foral*. Madrid. Editorial Reus, 1987, Tomo. 2º, Vol. 1º, p. 448.

⁸ Cfr. MARTÍN MORÓN, M. T.: “Concepto de comunidad” en REYES LÓPEZ, M.J. (Coord.). *Comunidad de bienes. Op., cit.*, pp. 39-41 y 50-52.

[Escriba aquí]

derechos, dichos bienes pueden ser cosas materiales, una universalidad constituida por un conjunto de cosas corporales, una masa patrimonial o bienes inmateriales.

- Atribución a cada comunero de una cuota o parte alícuota sobre la cosa o el derecho. La cuota es el valor que le corresponde a cada comunero del derecho, que cuantifica su participación en los deberes y derechos, así como el valor del voto, y la medida que le corresponde a cada comunero cuando se produzca la división.
- Posibilidad de pedir la división de la cosa en cualquier momento a través de la acción de división.
- Carece de personalidad jurídica, es decir, no es titular de derechos ni obligaciones, tan solo las personas físicas que la componen tienen legitimidad para reclamar.

Además, como se desprende del párrafo segundo del art. 392 del Código Civil, la regulación de la comunidad de bienes es, en su mayor parte, de carácter dispositivo, ya que los comuneros pueden regular la comunidad en virtud de sus propios pactos o acuerdos, excepto en algunos casos concretos, en los que las normas son imperativas; éste sería el caso del precepto que faculta a cada comunero para poder acudir a la autoridad judicial en el supuesto de que un acuerdo adoptado por mayoría fuese gravemente perjudicial a los interesados en la cosa común (art. 398 del Código Civil).

El origen de la comunidad de bienes puede ser tanto legal como convencional. En el primer caso, la comunidad de bienes viene impuesta por la ley, es decir, que un supuesto de hecho tiene como consecuencia jurídica el nacimiento de una comunidad de bienes, por ejemplo, en el caso de llamamiento conjunto a una herencia. Mientras que, en el segundo supuesto, la comunidad de bienes nace voluntad de los comuneros, es decir, a través de un pacto o contrato, como por ejemplo, la compra conjunta de un bien⁹.

Así, no faltan autores que toman como criterio inicial para distinguir entre comunidad y sociedad el origen de ambas, ya que muchos afirman que la sociedad se

⁹ Cfr. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Derechos Reales*. 6ª edición. Madrid. Bercal, S.A., 2017, p. 231.

[Escriba aquí]

origina de un contrato y la comunidad no, dicho criterio no es válido por cuanto la comunidad también puede tener su origen en un contrato, como ha quedado reflejado¹⁰.

Por cuanto la comunidad y la sociedad son figuras muy similares (pues el art. 1665 del Código Civil dispone que existe sociedad civil cuando los socios ponen en común bienes, dinero o industria), se pueden tener otros criterios en consideración para poder distinguir una y otra, como puede ser el de la personalidad jurídica, ya que las comunidades de bienes no tienen personalidad jurídica (aunque tampoco este criterio es del todo válido, pues existen también sociedades civiles sin personalidad jurídica); o la finalidad para la que ambas se constituyen, ya que el objetivo de una comunidad es de carácter más estático, de disfrute, conservación y utilización por los comuneros de sus bienes en común, mientras que el objetivo de una sociedad es de carácter más dinámico, con el fin de obtener un lucro¹¹.

Estos últimos años ha habido una gran polémica (a raíz de la reforma de 2014, sobre la forma de tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil) en cuanto a lo que se entiende fiscalmente por comunidad y sociedad, ya que sobre el papel son dos figuras bien diferenciadas, pero en la práctica su distinción es más compleja, pero sobre esta cuestión ahondaremos más adelante.

El art. 393 del Código Civil, demuestra que la regulación de la comunidad de bienes en nuestro Derecho Civil está basado en el sistema romano o por cuotas, en contraposición a la comunidad germánica o en mano común (aunque algunas comunidades concretas, como por ejemplo la sociedad de gananciales, tienen rasgos de las comunidades germánicas, ya que, en este caso, los cónyuges no pueden pedir la división de la comunidad, salvo en los casos tasados por ley en que se produce la disolución de la sociedad de gananciales¹²).

¹⁰ Vid. MIQUEL GONZÁLEZ, J. M^a.: “Comentario del artículo 392 del Código Civil” en Ministerio de Justicia.: *Comentario del Código Civil*. Madrid. Aranzadi, 1991, Tomo. I, p. 36.

¹¹ Cfr. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Derechos Reales. Op., cit.*, pp. 233-235.

¹² Cfr. *Ídem*, p. 232.

La comunidad romana o por cuotas, que es en la que se basa nuestro Derecho, se caracteriza porque en ella, cada uno de los comuneros tiene atribuida una cuota de participación, es decir, la cosa (o derecho) está dividida idealmente en tantas partes como comuneros haya, y cada uno de ellos tiene la propiedad exclusiva de su cuota, y puede cederla, enajenarla o gravarla. Además, debido a la concepción individualista de este sistema de comunidad romana, cada comunero puede pedir la realización de su cuota, es decir, que a través de la acción de división, puede salir de la comunidad en cualquier momento¹³.

Los principios rectores¹⁴ de la comunidad de bienes, que pueden servirnos para entender esta figura, así como para resolver supuestos que no vienen recogidos específicamente en la norma. Estos principios son los siguientes:

- **Principio de autonomía privada.**- Está implícito en el segundo párrafo del art. 392, y lo que significa es que lo acordado por las partes prevalece sobre las normas del Código Civil, y solo se aplicarán estas a falta de acuerdo, es decir, el funcionamiento de la comunidad viene determinado por la voluntad de los comuneros, a excepción de algunas normas imperativas, como es el caso del ejercicio de la acción de división.
- **Principio de proporcionalidad.**- Este principio se extrae del art. 393, el cual quiere decir que, la propiedad, que se encuentra dividida en tantas cuotas como comuneros haya, determina la participación de los comuneros tanto en las ganancias como en las pérdidas, como por ejemplo, pago de impuestos, obras, gastos de reparación, etc. Además, según dispone el segundo párrafo de este mismo precepto “*Se presumirán iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad.*”
- **Principio democrático.**- Se encuentra implícito en el art. 398, y significa que el funcionamiento de la comunidad estará sometido a la regla de la mayoría de

¹³ Cfr. MARTÍN MORÓN, M. T.: “Concepto de comunidad”, en. REYES LÓPEZ, M.J (Coord.): *Comunidad de bienes. Op., cit.*, p. 43.

¹⁴ Cfr. Entre otros BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Derechos Reales. Op., cit.*, pp. 235 y 236 y en el mismo sentido, MARTÍN MORÓN, M. T. Concepto de comunidad. en REYES LÓPEZ, M.J. (Coord.): *Comunidad de bienes. Op., cit.*, pp. 48-50.

cuotas, excepto para aquellas decisiones que impliquen unanimidad, como por ejemplo, aquellas que impliquen la alteración sustancial de los bienes.

- **Principio de libertad individual.**- Esta libertad tienen dos vertientes, una que se extrae del art. 399, que dispone que cada comunero tiene la propiedad exclusiva sobre su cuota y puede tomar las decisiones individualmente respecto de esta; y otra que se extrae del art. 400, el cual dispone que cualquier comunero y en cualquier momento, puede ejercitar la acción de división para salir de la comunidad (con la excepción de que se haya pactado mantener la cosa indivisa durante un tiempo determinado, no superior a diez años, si bien este plazo puede prorrogarse).

En cuanto a la constitución de la comunidad de bienes, el Código Civil no prevé ninguna forma específica, sino que se crea cuando varias personas adquieren conjuntamente un bien o derecho¹⁵, que, como ya hemos visto anteriormente, puede ser de forma imperativa, impuesto por la Ley o, de forma convencional, por acuerdo de los copartícipes.

En cuanto al régimen jurídico de la comunidad de bienes¹⁶, es decir, los derechos y obligaciones de los comuneros, en relación, tanto a la cosa en común, como a su cuota, se podrían resumir de la siguiente manera:

En relación con la cosa común:

- Con respecto a la posesión y uso de la cosa común, el art. 394 dispone que cada comunero podrá servirse de la cosa común, haciendo un uso normal de ella, sin perjudicar el interés de la comunidad, y sin monopolizarla, es decir, no puede impedir su utilización por los demás comuneros.
- Para la percepción de frutos y rentas, así como el reparto de las cargas, los arts. 393 y 399 establecen que será conforme al principio de proporcionalidad, es decir, con respecto a la cuota de cada partícipe, si bien esta regla puede ser modificada por pacto entre los comuneros.

¹⁵ Cfr. MIQUEL GONZÁLEZ, J. M^a.: “Comentario del artículo 392 del Código Civil”, en Ministerio de Justicia: *Comentario del Código civil. Op., cit.*, p. 1069.

¹⁶ Cfr. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Derechos Reales. Op., cit.*, pp. 236-240.

- En cuanto a los gastos, hay que diferenciar la naturaleza de estos. Si se trata de gastos de conservación, cada comunero puede tomar las medidas necesarias para la conservación de la cosa, aun sin que exista acuerdo de los comuneros, pudiendo posteriormente exigir al resto que le abonen la parte correspondiente. Si se trata de gastos útiles o de mejoras, será necesario el acuerdo por mayoría de cuotas, quedando vinculado incluso quien votó en contra. Y, por último, si se trata de mejoras de lujo, será necesaria la unanimidad. Cualquiera de los comuneros podrá librarse de contribuir a dichos gastos si renuncia a su cuota.
- En lo concerniente a los actos de administración ordinaria, es decir, aquellos que no alteran la sustancia de la cosa, la regla general es la adopción de acuerdos por mayoría de cuotas, si bien esta regla puede modificarse por pacto entre los comuneros, con la excepción de la facultad que otorga el art. 398 en su tercer párrafo a cualquiera de los comuneros para acudir a la autoridad judicial si no se llega a un acuerdo por mayoría o este es gravemente perjudicial.
- En cuanto a los actos de disposición, es decir, la enajenación total o parcial de la cosa o la imposición de un gravamen, así como aquellos que alteran la sustancia de la cosa, la regla general es la unanimidad, incluso cuando dichos actos resultaren ventajosos para la comunidad.
- Finalmente, con respecto al ejercicio de las acciones en defensa de los intereses de la comunidad, cualquiera de los comuneros está legitimado para ello, si bien es cierto que existe litisconsorcio pasivo necesario, en cuanto a las demandas interpuestas contra la comunidad.

En relación al derecho de cada comunero a su cuota, dispone el art. 399 *“Todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aun sustituir a otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se adjudique en la división al cesar la comunidad.”*. En el caso de que realice algún acto de disposición, el resto de comuneros tienen derecho de retracto (art. 1522 del Código Civil). Además, como se desprende del precepto, el comunero puede transmitir la propiedad de su cuota, colocando a un tercero en su posición en la comunidad, o

[Escriba aquí]

simplemente ceder su derecho a participar en los beneficios, en este último caso, el tercero no entrará a formar parte de la comunidad.

En cuanto a la extinción de la comunidad de bienes, se puede dar por diversas causas, como son:

- por la reunión en manos de un comunero de todas las cuotas,
- por pérdida de la cosa común, por renuncia de los comuneros o
- por la división de la cosa común.

Precisamente pretendemos centrarnos en ésta última, ya que es la causa más propia de extinción de la comunidad de bienes¹⁷.

La división de la cosa común está regulada en el Código Civil en los arts. 400 a 406, y se remitiendo este último, supletoriamente, a los preceptos que regulan la partición de la herencia.

La división de la cosa común es el procedimiento por el que se extingue la comunidad de bienes, en el que la cuota que corresponde a cada comunero se materializa en una parte de bienes concretos o en su equivalente pecuniario.

La acción de división pues, se trata de un acto extintivo de la comunidad y modificativo del derecho de cada comunero¹⁸, ya que el derecho que recibe cada comunero después de la división es un derecho distinto del que tenía.

El art. 400 precitado confiere el derecho a cada comunero de poder solicitar la división de la cosa en cualquier momento, siendo el ejercicio de esta acción imprescriptible. No obstante, hemos de aclarar que el ejercicio de la misma ha de ser de buena fe y sin el ejercicio abusivo del derecho. Además, teniendo en cuenta el segundo párrafo del mismo precepto, que permite a los comuneros pactar la indivisión por un tiempo determinado.

¹⁷ Cfr. *Ídem*, pp. 240-244.

¹⁸ Cfr. MIQUEL GONZÁLEZ, J. M^a.: “Comentario del artículo 400 del Código Civil” en ALBALADEJO, M. (Dir.) *Comentario del Código Civil y Compilaciones Forales*. Madrid. Editorial Revista de Derecho Privado, 1985, Tomo V, vol. 2, p. 442.

[Escriba aquí]

La división de la cosa puede ser bien a través de un acuerdo de los comuneros, o a través de árbitros si todos ellos están conformes, pero si no existe acuerdo del modo de hacerla o incluso, no existe consenso en realizarla, se hará judicialmente.

La división será del bien concreto o de la masa patrimonial, a través de lotes de bienes (de forma proporcional, evitando en cuanto sea posible los suplementos en metálico), si es un conjunto de bienes o derechos y, en el caso de que el bien resulte indivisible (material, jurídica o económicamente), se adjudicará a uno de los comuneros y el resto recibirán de este su parte en metálico.

En principio, el equivalente pecuniario solo se da en el caso de que sea imposible la división material de la cosa o si dicha división pueda afectar al valor material del objeto de la comunidad o haga imposible su utilidad¹⁹.

Además, según lo dispuesto en el art. 404 en relación con el 1062 del Código Civil, cuando la cosa sea indivisible se podrá adjudicar a uno de los comuneros, abonando este el exceso en dinero al resto de comuneros, pero también puede solicitar cualquiera de ellos, en el caso de que no se pongan de acuerdo, la venta de la cosa en pública subasta y repartirse su precio en función de la cuota de cada uno. Incluso, según la STS, de 19 de julio de 2013, es posible pedir la venta en subasta, aun cuando el bien sea divisible, si ningún comunero se opone²⁰.

Para finalizar con la acción de división, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 405 del Código Civil al decir que *“la división de una cosa en común no perjudicará a tercero, el cual conservará los derechos de hipoteca, servidumbre u otros derechos reales que le pertenezcan antes de hacer la partición. Conservarán igualmente su fuerza, no obstante la división, los derechos personales que pertenezcan a un tercero contra la comunidad”*, además de lo preceptuado en el art. 403 que dispone que los terceros acreedores pueden concurrir a la división, oponerse a que se verifique e incluso impugnarla

¹⁹ Cfr. REYES LÓPEZ, M. J.: “Breve apunte sobre la acción de división en la comunidad de bienes”, en AAVV.: *Estudios en recuerdo de la Profesora Sylvia Romeu Alfaro*. Valencia: Universitat de València, 1989, Tomo. II. Pp. 871-877.

²⁰ Cfr. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Derechos Reales. Op., cit.*, p. 243.

[Escriba aquí]

cuando proceda²¹ (“Los acreedores o cesionarios de los partícipes podrán concurrir a la división de la cosa común y oponerse a la que se verifique sin su concurso. Pero no podrán impugnar la división consumada, excepto en caso de fraude, o en el de haberse verificado no obstante la oposición formalmente interpuesta para impedirlo, y salvo siempre los derechos del deudor o del cedente para sostener su validez.”).

2. TRIBUTACIÓN DE LOS COMUNEROS EN EL IRPF

Las comunidades de bienes, según lo establecido en el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), serán obligados tributarios en virtud de las leyes en que así se establezca, es decir, no se trata de un mandato directo, sino de una posibilidad que debe ser establecida en las leyes que regulan cada tributo²².

Como se desprende del ya mencionado art. 35.4 LGT, las comunidades de bienes serán contribuyentes de diversos impuestos, como pueden ser el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD)²³, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)²⁴ o el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)²⁵, pero aquí nos vamos a centrar y, por consiguiente, analizar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), con la puntualización de que no será la comunidad en sí quien tribute por este impuesto que grava la renta de las personas físicas, sino los comuneros que la componen. Como nos aclara NAVARRO DIAZ “*las comunidades de bienes no tributan en el IRPF, dado que no son personas físicas, y tampoco en el Impuesto sobre Sociedades (IS), en atención a que no se trata de personas jurídicas*²⁶.”

²¹ Cfr. *Ídem*, p. 244.

²² Cfr. NAVARRO DÍAZ, M. R. “Fiscalidad de las comunidades de bienes”, en REYES LÓPEZ, M.J. (Coord.): *Comunidad de bienes. OP., cit.*, pp. 779-811 (p. 780).

²³ Cfr. *Ídem*, pp. 787-805.

²⁴ Vid. *Ibidem*, pp. 806-808.

²⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 809 y 810.

²⁶ *Ibidem*, p. 808.

[Escriba aquí]

Las comunidades de bienes, en virtud de lo dispuesto en el art. 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), no tributan en el IRPF pues, como ya hemos mencionado, se trata de entidades carentes de personalidad jurídica,²⁷ que no son personas físicas que son los sujetos de este impuesto, por lo que son los propios comuneros los que han de tributar por los ingresos obtenidos por la comunidad en lo que se denomina régimen de atribución de rentas.

En palabras de BECERRA *“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.”*

Así pues, y como ya apuntamos, esta estructura jurídica, la comunidad de bienes, estará sometida al régimen de atribución de rentas (regulado en los arts. 86 a 90 de la LIRPF), es decir, que los resultados obtenidos por la comunidad, se imputarán a cada uno de los comuneros, quienes sumarán a sus rendimientos todo lo obtenido por su participación en la comunidad de bienes²⁸.

De acuerdo con el régimen especial de atribución de rentas, la renta se imputará a los comuneros en base a los siguientes criterios²⁹:

- **Temporal:** las rentas se imputarán en el mismo ejercicio en que se obtienen, es decir, el que se deduzca de la correspondiente norma de imputación temporal de ingresos y gastos.

²⁷ Explica este tipo de sujetos MERINO JARA, I. (Dir): *Derecho financiero y tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES*. 6ª ed. Madrid. Tecnos. 2017, pp. 329 y ss.

²⁸ Cfr. BECERRA, V. *La fiscalidad de la comunidad de bienes*. 2014. [en línea] [Fecha de consulta: 4 de julio de 2020]. [<https://www.serautonomo.net/la-fiscalidad-de-la-comunidad-de-bienes.html>].

²⁹ Cfr. DUTILH, J. M. *Tributación sociedades civiles y comunidades de bienes*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 30 de junio de 2020]. [<https://lequid.es/blog/tributacion-comunidades-de-bienes/>].

[Escriba aquí]

- **Objetivo:** se imputarán los rendimientos y las variaciones patrimoniales, así como los demás elementos que influyen en el impuesto, como las deducciones o pagos a cuenta.
- **Subjetivo:** se imputarán a los comuneros en función de su respectiva cuota de participación.

2.1. El IRPF: régimen jurídico, caracteres y hecho imponible del impuesto.

El conjunto de normas que regulan el IRPF son la LIRPF (Ley 35/2006) y el Reglamento del IRPF del año 2007, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

Según lo preceptuado en el art. 1 de la LIRPF, el IRPF es *“un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*³⁰

El IRPF es un impuesto con las siguientes características³¹:

- **Directo.**- Grava la obtención de renta.
- **Personal.**- El hecho imponible está relacionado con el sujeto pasivo.
- **Subjetivo.**- Tiene en cuenta las circunstancias familiares y personales del sujeto.
- **Progresivo.**- Su tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base imponible.
- **Periódico.**- Su hecho imponible es continuo, se prolonga en el tiempo.
- **Analítico.**- Diferente tratamiento según el tipo de renta.

³⁰ Este tributo se analiza detenidamente entre otros por: MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F. *Derecho tributario*. 16ª ed. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2011, p.58; CALVO ORTEGA, R. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?* Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pp. 127 y ss., y MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho financiero y tributario*. Valladolid: Lex Nova, 2006, p. 151.

³¹ Cfr. IBERLEY. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*. 2019. [en línea] [Fecha de consulta: 14 de agosto de 2020]. [<https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-renta-personas-fisicas-irpf-21911>].

[Escriba aquí]

Cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.- Aunque se limita a las de Régimen común ya que País Vasco y Navarra aplicarán sus propias normas forales. El rendimiento del impuesto, conforme a lo dispuesto en el actual modelo de financiación autonómica que diseña la Ley 22/2009, de 18 de diciembre³², está cedido al 50% al resto de Comunidades Autónomas³³.

Respecto a la última característica del IRPF mencionada conviene aclarar que las competencias normativas que ostentan las Comunidades Autónomas referentes a este impuesto vienen establecidas en el artículo decimonoveno de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), concretamente en el apartado dos a)³⁴ y también aparecen en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, ya citada.

El hecho de atribuir competencias normativas a las Comunidades Autónomas en materia de impuestos, cediéndoles parte de ellos³⁵, supone disponer de un mayor espacio fiscal y de mayor capacidad financiera. Este mecanismo tiene como finalidad alcanzar una mayor autonomía financiera de las CCAA, pero de forma coordinada, de esta manera aparece el concepto de corresponsabilidad fiscal³⁶ que se ha ido incrementando en los

³² BOE, núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. [BOE-A-2009-20375](#). Respecto al nivel de cesión de tributos actual puede verse Editorial, Lex Nova: “Las últimas reformas de la financiación autonómica en la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre”, Lex Nova, Núm. 0/2011, BIB 2013\51918.

³³ Cfr. CEF.- FISCAL IMPUESTOS. *Guía Fiscal 2020. Capítulo 3. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. 1. Conceptos generales.* 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 17 de agosto de 2020]. [<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-3-irpf-conceptos-generales>].

³⁴ Art. 19 apartado dos LOFCA que afirma: “*Dos. En caso de tributos cedidos, cada Comunidad autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:*

a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota”.

³⁵ Cfr. CALVO ORTEGA, R.: “Tributos cedidos: concepto evolución y problemas actuales”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 268/2003.

³⁶ Cfr. RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal* [en línea], Tirant lo Blanch, 2004 [citado 11-06-2020], Formato html, que está disponible en Internet: <https://www.tirantonline.com.unileon.idm.oclc.org/tol/documento/show/478918?index=5&librodoctrina=5189&general=competencias+autonómicas+IRPF&searchtype=substring> [Fecha de consulta: 3 de agosto de 2020].

[Escriba aquí]

sucesivos modelos de financiación autonómica hasta el actual de 2009 que, como hemos dicho es del 50 %³⁷.

En definitiva, nos situamos ante un tributo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias familiares y personales, independientemente del lugar donde se hayan producido y cualquiera que sea la residencia habitual del pagador³⁸.

El objeto de este impuesto está recogido en el art. 2 de la LIRPF cuando señala que *“constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”*

No serán objeto de declaración las rentas no sujetas (arts. 6.4, 33.5 y 42), por no realizarse el hecho imponible, y las rentas exentas que gozan del beneficio fiscal de la exención (arts. 7 y 33.4, y disposiciones adicionales 4ª, 36ª y 37ª)³⁹.

Ahora bien, el hecho imponible de este impuesto, es decir, *“el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”* (art. 20.1 LGT), o sea, el hecho que genera la obligación de pagar el impuesto es, según el art. 6 LIRPF, la obtención de renta por el contribuyente, que estará compuesta por: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los

³⁷ De hecho, la corresponsabilidad fiscal se convierte en una fórmula de distribución de los tributos que los reparte entre los diferentes niveles de gobierno cada uno de los cuales asume la responsabilidad fiscal correspondiente a su política de gasto y a los servicios públicos que prestan. Desarrollan este concepto, entre otros autores, CALVO ORTEGA, R.: “Principios tributarios constitucionales y sistema autonómico” *El sistema de financiación territorial en el modelo de Estado español y alemán* en AA.VV.: Ministerio de Administraciones Públicas, INAP, 2000 y RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: [“Descentralización política y descentralización fiscal: la experiencia española”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 20/2006, \(BIB 2006, 1986\)](#) [Fecha de consulta: 30 de julio de 2020].

³⁸ Cfr. CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario, Parte General*. 10ª ed. Navarra: Aranzadi, 2006. Pp. 57 y 58.

³⁹ Cfr. ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I. *La protección de las Personas con Discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi, 2006, p. 231.

[Escriba aquí]

rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

El artículo 8 de la misma norma aclara quienes son los contribuyentes del impuesto entre los que no se encuentran las comunidades de bienes (ni, en general, las entidades contempladas en el 35.4 de la LGT) que se encuentran excluidas de la consideración de sujetos pasivos del IRPF⁴⁰, configurándose como agrupaciones de contribuyentes en dicho impuesto que se atribuyen las rentas generadas⁴¹ por dichas entidades, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF⁴².

Por ello, en el caso de que una comunidad de bienes obtenga rendimientos o rentas derivados del ejercicio de su actividad⁴³ como veremos de inmediato se atribuyen a los partícipes en la misma⁴⁴.

⁴⁰ En su artículo 8 la LIRPF efectúa una definición legal del concepto "contribuyentes" del impuesto cuando establece lo siguiente: "*1. Son contribuyentes por este impuesto:*

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español;

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes".

Se detienen en esta cuestión recientemente SÁNCHEZ MANZANO, D.: "Notas críticas en torno a la doctrina administrativa sobre la ubicación de las comunidades de bienes y sociedades civiles en el marco de la imposición sobre la renta.", *Revista Quincena fiscal*, núm. 5/2019, BIB 2019\1113 y MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: "Los entes sin personalidad. Comunidades de bienes interpuestas. Existencia, validez y licitud del ejercicio de sus actividades económicas y/o profesionales reconocida por el ordenamiento jurídico", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7/2019, BIB 2019\239 [Consultadas en la Base de Datos Aranzadi Instituciones].

⁴¹ Conforme al artículo 88 de la LIRPF 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.

⁴² El artículo 8.3 de la LIRPF, dispone a tal efecto que "*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...*".

⁴³ Los elementos definitorios de una actividad económica serían la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de

2.2. La atribución de rentas a los comuneros en el IRPF: supuestos problemáticos

Como hemos dicho con anterioridad, como las comunidades de bienes son entes carentes de personalidad jurídica por los rendimientos que obtienen tributan los comuneros que son las personas físicas que forman parte de las mismas en un régimen que se denomina de atribución de rentas y que encontramos regulado en los arts. 86 a 90 de la LIRPF.

La comunidad de bienes, como tal, no tributa ni en el Impuesto de Sociedades ni en el IRPF, sino que las rentas son atribuidas a cada uno de los comuneros que forman parte de ella las que se someten a tributación. De esta forma, estas rentas se imputan a cada uno de sus miembros y se integran en la base imponible bien del IRPF, en el caso de que el comunero sea una persona física, bien en la base imponible del IS en el caso de que el comunero sea una sociedad⁴⁵.

De esta forma, según lo establecido en el art. 88 LIRPF *“las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros*

bienes o servicios, que en este caso lleva a cabo la Entidad. La aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad y que tales normas permitan su ejercicio por la Entidad.

⁴⁴ Es importante aclarar, como lo hace, FALCÓN Y TELLA que la naturaleza de este tipo de entes de hecho y su heterogeneidad en el ordenamiento jurídico general, que al no tener personalidad jurídica y, por tanto, carecer de capacidad jurídica, pueden ser contribuyentes, pero no sujetos pasivos de los tributos, ya que solo pueden ser sujetos pasivos del tributo las personas y solo las personas físicas o jurídicas (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 5.ª Edición. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016, págs. 222-227. Señala que *“la regulación de las entidades sin personalidad supone por parte del legislador rechazar la opción por considerarlas como realizadoras del hecho imponible, con una organización unitaria (‘unidad imponible’) propia ad intra –comuneros– y ad extra –terceros, clientes ...–) que es la posibilidad propugnada por el art. 35.4 de la LGT. Como no realizan el hecho imponible no existe obligación tributaria material de la Entidad, lo que hace desaparecer la responsabilidad tributaria de la misma, sin perjuicio de la reconocida a los partícipes”* (De la misma opinión es de MIGUEL CANUTO, E.: *“Entidades en régimen de atribución de rentas”*, *Contabilidad y Tributación*, núm. 407. Febrero 2017, págs.165 y ss.). Para CALVO ORTEGA la personalidad jurídica puede referirse a dos esferas de relaciones: una general, que se atribuye a la persona física y limitada a la realización de un determinado objeto, en este caso, la realización de obligaciones y derechos tributarios, que es la que reconoce a estos entes. (CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General y Especial*. 19.ª Civitas-Thomson-Reuters, Madrid, 2015, pág. 134).

⁴⁵ Cfr. IBERLEY. *Caso práctico: Comunidad de Bienes: Concepto y fiscalidad*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 22 de junio de 2020]. [<https://www.iberley.es/practicos/caso-practico-comunidad-bienes-concepto-fiscalidad-20621>].

[Escriba aquí]

o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos”, además, su atribución se realizará en el mismo ejercicio en que la entidad obtiene las rentas, sin perjuicio de las normas de imputación temporal que corresponda, según la naturaleza de las rentas⁴⁶.

Como regla general, la atribución de las rentas netas a los comuneros personas físicas se efectúa según los pactos o acuerdos aplicables, pero, si estos no constasen de forma fehaciente a la Administración, las rentas netas se atribuirán por partes iguales. (artículo 89.3 de la LIRPF).

Es decir, como ya hemos visto, los comuneros tributan respecto a su cuota de participación en la comunidad que, si bien es cierto que ellos mismos pueden pactar, por ejemplo, una mayor participación en los ingresos (pactos de distribución) de unos en detrimento de otros, si la Administración no tiene constancia de dichos pactos, se presumirá que todos ellos participan en partes iguales en las rentas netas obtenidas de cara a su tributación en el IRPF.

Aclarada la regla general conviene tratar, si quiera someramente, la polémica que se ha producido tras la reforma que se llevó a cabo en el año 2014, cuando se publicó la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Al hilo de lo que venimos analizando en nuestro TFG, debemos señalar que la nueva LIS incorpora a las sociedades civiles con personalidad jurídica propia y objeto mercantil como contribuyentes de este impuesto, al establecer el art. 7.1.a) de la LIS *“serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*.

La cuestión que queremos destacar es que, hasta esta fecha, este tipo de entidades tributaban, al igual que las comunidades de bienes, en el IRPF, a través del régimen de atribución de rentas, resultando el cambio ciertamente polémico porque muchas de las

⁴⁶ Cfr. WOLTERS KLUWER. *Entidades en régimen de atribución de rentas*. [en línea] [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020]. [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjUwsDtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAWhHubTUAAA=WKE].

[Escriba aquí]

comunidades de bienes que existían, y que siguen existiendo, realizan actividades económicas, es decir, se constituyen como un conjunto de autónomos que trabajan asociados en una comunidad de bienes⁴⁷.

Es importante a este respecto dejar bien claro que una comunidad de bienes no tiene personalidad jurídica, ya que no hacen públicos sus pactos y, por consiguiente, nunca tributará en el IS⁴⁸.

Ello obliga, para dilucidar el tipo de tributo al que se somete a este tipo de entidades, a analizar cuándo una sociedad tiene objeto mercantil y cuándo no, y, lo más importante, a delimitar cuándo nos encontramos ante una sociedad civil para diferenciarla de una comunidad de bienes, ya que según lo dispuesto en el art. 6 LIS, las comunidades de bienes no tributan en el Impuesto de Sociedades.

Según los arts. 116, 325 y 326 del Código de Comercio, las características del objeto mercantil son la realización permanente de una actividad, a través de una organización estable y adecuada al efecto, y con ánimo de lucro⁴⁹.

A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil⁵⁰ con la aclaración de que, según las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), no tienen objeto mercantil las actividades económicas agrarias, forestales, mineras, pesqueras, ni las profesionales acogidas a la Ley 2/2007, ya que dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

⁴⁷ Cfr. la información disponible en el Blog *La fiscalidad de las comunidades de bienes*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 15 de julio de 2020]. [<https://declarando.es/blog/la-fiscalidad-de-las-comunidades-de-bienes-2-situacion-que-tenes-que-conocer>].

⁴⁸ Cfr. DUTILH, J. M. *Tributación sociedades civiles y comunidades de bienes*. [en línea] [Fecha de consulta: 30 de junio de 2020]. [<https://lequid.es/blog/tributacion-comunidades-de-bienes/>], ya citado anteriormente.

⁴⁹ Cfr. GASCÓN CATALÁN, J. *Régimen fiscal de las sociedades civiles y las comunidades de bienes a partir del 1 de enero de 2016* (vídeo ponencia). 2016. [en línea] [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020]. [<https://www.aedaf.es/es/actividades/detalle/ix-encuentro-aedaf-jornada-nacional-de-estudio-2016-2927>].

⁵⁰ Cfr. DUTILH, J. M. *Tributación sociedades civiles y comunidades de bienes*. *Op., cit.*

[Escriba aquí]

A la diferencia entre sociedad civil y comunidad de bienes ya hicimos referencia con anterioridad, expresando que, aunque en la teoría parezca fácil delimitarlas, en la práctica, resulta una cuestión mucho más compleja.

Si se recuerda, mencionamos algunos criterios, como el del origen, o los fines para los que sea crea, pero llegamos entonces a la conclusión de que no se trata de criterios válidos realmente para delimitar si estamos ante una figura u otra, puesto que, en el caso del origen, una comunidad de bienes también se puede crear por voluntad de las partes, así como, desde la óptica de los fines, aparte de conservar y mantener el bien, también puede aprovecharlo para obtener unos ingresos generados por la realización de actividades económicas; en definitiva, nos situamos en el ámbito de lo que se denominan *comunidades-empresa*, que en la práctica son muy frecuentes, y, aunque adoptan la forma de comunidad, la mayoría de la doctrina conceptúa a estas *comunidades-empresa* como sociedades⁵¹.

Por esto, muchos autónomos se agrupaban, hasta la reforma de 2014, en comunidades de bienes, para no tributar en el IS, sino en el régimen de atribución de rentas, y así es el porcentaje de cada uno de ellos lo que se incorpora a la declaración personal de los partícipes como autónomos⁵².

En resumen, aunque haya una línea muy delgada entre sociedad civil y comunidad de bienes en algunos casos, en la práctica, son las propias partes (socios o comuneros) quienes están delimitando dichas figuras, en el momento de la asignación del NIF, determinando éstos cuál va a ser la clasificación en el censo de la entidad, habiendo debido quedar dicha voluntad correctamente expresada en el documento privado que acompaña a la solicitud del NIF⁵³, es decir, al final, el criterio es puramente nominalista, en el momento

⁵¹ Cfr. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Derechos Reales. Op., cit.,* p. 235.

⁵² Cfr. LAHUERTA, D. *La Comunidad de Bienes y su tributación e Impuesto de Sociedades*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 3 de agosto de 2020]. [<https://okasesores.es/comunidad-de-bienes-y-su-tributacion-impuestos/>].

⁵³ Cfr. GASCÓN CATALÁN, J. *Régimen fiscal de las sociedades civiles y las comunidades de bienes a partir del 1 de enero de 2016*. (vídeo ponencia). 2016. [en línea] [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020]. [<https://www.aedaf.es/es/actividades/detalle/ix-encuentro-aedaf-jornada-nacional-de-estudio-2016-2927>] que ha sido citada con anterioridad.

[Escriba aquí]

de la asignación del NIF se considerará que una entidad es lo que sus promotores declaren que es.

Siguiendo a la Dirección General de Tributos, este criterio nominalista es el que prima, como deja plasmado en diferentes consultas vinculantes como en la CV V0358-16, de 28 de enero de 2016, y en la CV V0349-16, de 28 de enero de 2016⁵⁴, donde exponen que la tributación está en función de la denominación de la entidad sin entrar a valorar si se trata realmente de una comunidad de bienes o de una sociedad civil más que en los “aspectos tributarios esenciales”⁵⁵.

Además, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), también mantiene el mismo criterio que la DGT cuando, en la Resolución de la AEAT de 25 de enero de 2016 expone, *“si un sujeto se persona ante la AEAT manifestándose como comunidad de bienes, nada obsta a la necesidad de valorar el documento que se presenta ante la AEAT como constitutivo de tal comunidad de bienes y en el que deberá figurar claramente identificada la cuota de participación que corresponde a cada uno de los comuneros sobre el bien poseído en común, la firma del documento por todos los comuneros y el objeto de la comunidad”* y añade, *“en el caso de que no figure claramente identificado el bien poseído en común para considerarla comunidad de bienes se le otorgará el NIF “E”, subclave “otras entidades sin personalidad jurídica no comprendidos en el resto de claves”⁵⁶.*

Con esto, queremos decir que, aunque no se considere comunidad de bienes por no dejar claramente identificado el bien, aun así, no tributará en el IS, sino en el IRPF, por el régimen de atribución de rentas.

⁵⁴ Que pueden verse en la web del Ministerio de Hacienda <https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>

⁵⁵ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. *Las Comunidades de Bienes como rara avis: IVA, IRPF, retenciones e ingresos a cuenta*. (vídeo ponencia). 2019. [en línea] [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020]. [<https://www.aedaf.es/es/actividades/detalle/curso-de-verano-gijon-4388>].

⁵⁶ Cfr. AGENCIA TRIBUTARIA. *Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*. [en línea] [Fecha de consulta: 22 de julio de 2020]. [https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Instrucciones_sociedades_civiles.pdf].

[Escriba aquí]

Si bien las partes son quienes, cuando van a solicitar el NIF, deciden qué tipo de entidad es la que van a constituir, la Administración tributaria puede cuestionar a *posteriori* la situación censal y la tributación de las entidades, ya que tiene facultades para comprobar las declaraciones censales y la situación censal de los obligados tributarios, examinando los datos comunicados por el propio obligado tributario, así como los datos que obren en poder de la propia Administración, efectuando un examen tanto físico como documental de los hechos y circunstancias afectados. Además, podrá rectificar la situación censal del obligado tributario cuando se pongan de manifiesto omisiones o inexactitudes en la información que figure en el censo⁵⁷.

Para intentar aclarar esta cuestión a la que sigue acompañando cierta controversia, con fecha 13 de noviembre de 2015, la Agencia Tributaria, emitía una Instrucción en la que informaba de los criterios en los que se basaría para valorar si realmente se trataba de una comunidad de bienes, o no, a la hora de la asignación del NIF, y serían los siguientes⁵⁸:

- Previa existencia de un patrimonio común.
- Que ese patrimonio preexistente sea copropiedad de todos.
- Que la voluntad de asociarse sea para mantener y conservar dicho patrimonio, sin perjuicio de su posible explotación posterior.
- Que no se aporten nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- Que no haya socios no copropietarios.

Posteriormente, el 22 de diciembre de 2015, la AEAT emitía una nueva Instrucción en la que se establecen unas pautas para determinar ante qué tipo de entidad nos encontramos a efectos de su clasificación, en la que las dos cuestiones que se analizan son:

- La personalidad jurídica de las sociedades civiles.

⁵⁷ Cfr. GASCÓN CATALÁN, J. *Régimen fiscal de las sociedades civiles y las comunidades de bienes a partir del 1 de enero de 2016*. (vídeo ponencia). 2016, citado con anterioridad.

⁵⁸ Cfr. AGENCIA TRIBUTARIA. *Instrucciones en relación con la constitución de nuevas sociedades civiles o comunidades de bienes a partir de 2015*. [en línea] [Fecha de consulta: 22 de julio de 2020]. [https://s03.s3c.es/imag/doc/2015-11-26/ResolucionAEAT_socciviles.pdf].

[Escriba aquí]

- Determinar cuándo una sociedad civil tiene objeto mercantil.

Todo ello de acuerdo con la doctrina y consultas vinculantes de la DGT⁵⁹.

En conclusión, tras la controversia originada por esta reforma, unas veces se especificaba que toda asociación mercantil se convertiría en sujeto pasivo del IS, y otras, que tan solo serían sujetos pasivos del IS aquellas asociaciones cuyo fin fuera la obtención de ganancias y lucros comunes, pues bien, finalmente, la Agencia Tributaria ha decidido que las comunidades de bienes sigan tributando tal y como lo han hecho hasta ahora, es decir, a través del régimen de atribución de rentas⁶⁰.

Como ejemplos de resoluciones de la DGT en que se afirma que las comunidades de bienes seguirán tributando por el régimen de atribución de rentas, podemos mencionar la CV 2376/2015, la CV 2382/2015, o la CV 2395/2015, de 28 de julio⁶¹, en la que, en esta última, la entidad consultante es una comunidad de bienes que desarrolla la actividad profesional de la abogacía y quiere saber si debe tributar por el IS, a lo que la DGT responde que no, puesto que el único contribuyente que se incorpora al IS son las sociedades con objeto mercantil, y que las comunidades de bienes seguirán tributando como entidades en régimen de atribución de rentas⁶².

También hay otras consultas como la CV 0244/2016, de 22 de enero, la CV 0289/2016, de 26 de enero o la CV 0358/2016, de 28 de enero, donde comunidades de bienes preexistentes que vienen realizando actividades económicas de claro objeto mercantil consultan si pasan a tributar en el IS, a lo que la DGT responde que no, que las comunidades de bienes no son contribuyentes del IS, sino que tributan por el régimen de

⁵⁹ Cfr. FEMAES. *Nueva instrucción de hacienda en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades*. 2016. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://femaes.es/acussam-quis-rusus-24/>].

⁶⁰ Cfr. LOMENÑA, L. *Comunidad de Bienes – Guía completa 2020*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 17 de agosto de 2020]. [<https://opcionis.com/blog/comunidad-de-bienes/>].

⁶¹ Que pueden verse en la web del Ministerio de Hacienda <https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>

⁶² Cfr. CEF.- FISCAL IMPUESTOS. *Doctrina uniforme de la DGT respecto a la tributación IS/IRPF de las sociedades civiles y comunidades de bienes*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 17 de agosto de 2020]. [<https://www.fiscal-impuestos.com/doctrina-uniforme-dgt-tributacion-is-irpf-sociedades-civiles-comunidades-bienes.html>].

[Escriba aquí]

atribución de rentas, que solo son contribuyentes del IS las sociedades civiles con objeto mercantil. Esto mismo responde la DGT a otras consultas (CV 0134/2016, de 19 de enero o CV 0357/2016, de 28 de enero, entre otras⁶³) realizadas por nuevas comunidades de bienes que van a realizar actividades económicas y que consultan si se van a convertir en contribuyentes del IS⁶⁴.

2.3. Las posibles rentas obtenidas por los comuneros y su tratamiento en el IRPF

Como ya hemos expuesto anteriormente, las comunidades de bienes *per se* no tributan en el IRPF, sino que las rentas obtenidas por la comunidad se atribuirán a los comuneros a través del régimen de atribución de rentas regulado en los arts. 86 a 90 de la LIRPF, según lo dispuesto en el art. 8.3 del mismo texto legal ya referido en páginas anteriores.

Para calcular la renta atribuible a cada comunero se estará a lo dispuesto en la LIRPF⁶⁵, y habrá que tener en cuenta el tipo de renta percibido, la fuente de la misma, es decir, si se trata de rendimientos obtenidos del capital mobiliario, del capital inmobiliario, consecuencia de la actividad económica, etc.; si bien su cálculo se realiza de igual manera que para cualquier otro contribuyente del IRPF, habrá que tener en cuenta determinadas especialidades como las de no tener en cuenta las reducciones o aminoraciones que pudieran corresponder a dichas rentas, aunque estas pueden ser aplicadas por los miembros de la comunidad de bienes que sean contribuyentes del IRPF⁶⁶. Así se determina en el art.

⁶³ Que pueden verse en la web del Ministerio de Hacienda <https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>, citada con anterioridad.

⁶⁴ Cfr. GASCÓN CATALÁN, J. *Régimen fiscal de las sociedades civiles y las comunidades de bienes a partir del 1 de enero de 2016. Op., cit.*

⁶⁵ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F. *Derecho tributario*. 16ª ed. Pamplona. Thomson Reuters Aranzadi, 2011, pp. 20 y ss. y MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*. 26ª ed. Madrid, Tecnos. 2015, pp. 726 y ss., y CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Op. cit.*, pp. 410 y ss.

⁶⁶ Cfr. GÓMEZ, J. *Las Entidades en Régimen de Atribución de Rentas en el IRPF*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 4 de agosto de 2020]. [http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN_SUPERCONTABLE_21_2017_Contentado_General_3.htm].

[Escriba aquí]

89.4 de la LIRPF cuando dispone que las reducciones de los arts. 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de la LIRPF las podrán practicar en su declaración los comuneros que sean contribuyentes del IRPF, siendo las dos primeras reducciones para el caso de rendimientos del capital inmobiliario, la tercera reducción, para rendimientos del capital mobiliario, y, la última reducción, en el caso de rendimientos de actividades económicas.

Para el cálculo de dichas rentas, además de la LIRPF, también se debe tener en cuenta la normativa sobre el IS (LIS), así como la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR)⁶⁷.

Así pues, si todos los miembros de la comunidad de bienes son contribuyentes del IS o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) con establecimiento permanente, la renta se determinará según lo previsto en la normativa sobre el IS. De la misma manera, para determinar la renta de los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, se realizará según lo establecido en la LIRNR⁶⁸.

Además, para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la comunidad de bienes que sean contribuyentes del IS o del IRNR con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, no les será de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la LIRPF (coeficientes reductores para ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas)⁶⁹.

También debemos hacer mención a lo expuesto en el art. 89.2 de la LIRPF, que dispone que las rentas que se abonen a la comunidad de bienes (en general, a las entidades en régimen de atribución de rentas) estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, independientemente de que todos o alguno de sus miembros sean contribuyentes del IRPF,

⁶⁷ Cfr. NAVARRO DÍAZ, M. R. “Fiscalidad de las comunidades de bienes”. En: M. J. REYES LÓPEZ. *Comunidad de bienes. Op., cit.*, pp. 808 y 809.

⁶⁸ Cfr. IBERLEY. *Régimen especial de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. 2019. [en línea] [Fecha de consulta: 8 de agosto de 2020]. [<https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-atribucion-rentas-irpf-18611>].

⁶⁹ Cfr. *Ídem*.

[Escriba aquí]

del IS o del IRNR, y, dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del comunero en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

Dicho esto, vamos a analizar uno por uno cada uno de los distintos tipos de renta que pueden obtener los copartícipes de una comunidad de bienes:

A. Rendimientos del capital inmobiliario

Se regulan en los arts. 21, 22 y 23 de la LIRPF.

Los rendimientos del capital inmobiliario son aquellos que se derivan del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo⁷⁰, como por ejemplo, arrendamiento de pisos, edificios, etc⁷¹.

La renta por rendimientos del capital inmobiliario se calculará restando a los ingresos íntegros los gastos necesarios para su obtención, incluida la amortización del inmueble y del resto de bienes con él cedidos⁷².

B. Rendimientos del capital mobiliario

Se regulan en los arts. 21, 25 y 26 de la LIRPF.

Son rendimientos del capital mobiliario⁷³ la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, dinerarias o en especie, que provengan directa o indirectamente de

⁷⁰ Cfr. AGENCIA TRIBUTARIA. Concepto de rendimientos del capital inmobiliario. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Ciudadanos/Vivienda/Tributacion del alquiler de vivienda/Arrendador IRPF/Concepto de rendimientos del capital inmobiliario/Concepto de rendimientos del capital inmobiliario.shtml>]. También puede verse en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*. Op.cit. p.729 y ss.

⁷¹ Cfr. GALÁN RUIZ, J. “Los rendimientos del capital inmobiliario en la Ley 35/2006 del IRPF y su jurisprudencia”. en: BANACLOCHE PALAO, C. (Coord.): *Justicia y Derecho tributario: Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*. 1ª ed. La Ley, 2008. Pp. 529-557.

⁷² Cfr. IBERLEY. *Régimen especial de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Op., cit.

[Escriba aquí]

elementos patrimoniales, bienes o derechos de naturaleza mobiliaria, cuya titularidad corresponde al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este⁷⁴.

Así pues, se consideran rendimientos del capital mobiliario los intereses, dividendos y plusvalías, así como los rendimientos obtenidos en Entidades de Previsión Social Voluntaria y las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en fondos de inversión colectiva, acciones, seguros, etc.⁷⁵.

Para calcular la renta neta atribuible por los rendimientos del capital mobiliario se determinará restando a los ingresos íntegros obtenidos, los gastos deducibles a los que se refiere el art. 26.1 de la LIRPF⁷⁶.

C. Rendimientos de actividades económicas

Se regulan en los arts. 27 a 32 de la LIRPF.

Son rendimientos de actividades económicas aquellos que proceden solo del trabajo personal del sujeto, solo del capital, o de ambos conjuntamente, y que suponen la ordenación por cuenta propia del contribuyente de medios de producción y de recursos

⁷³ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. A. “Capítulo 4. IRPF (III): Rendimientos de capital mobiliario y de actividades económicas” En: SIMÓN ACOSTA E. A., VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A, y SIMÓN YARZA, M. A.: *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*. Navarra: Universidad de Navarra, 2017. Pp. 51-62.

⁷⁴ Vid. WOLTERS KLUWER. *Capital mobiliario*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmjU2NTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA7BAZlqlS35ySGVBqm1aYk5xKgDw2BgoNQAAAA==WKE].

⁷⁵ Cfr. INSTITUTO VASCO DE ESTADÍSTICA. *Renta del capital mobiliario*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [https://www.eustat.eus/documentos/opt_0/tema_395/elem_2176/definicion.html].

⁷⁶ Vid. IBERLEY. *Régimen especial de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Op., cit.

[Escriba aquí]

humanos, o de uno de los dos, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios⁷⁷.

Además, el segundo párrafo del art. 27.1 de la LIRPF, enumera una serie de actividades cuyos rendimientos siempre tienen esta calificación: “(...) *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.*”

Además, según lo dispuesto en el art. 27.2 de la LIRPF, en el caso de arrendamiento de inmuebles, si para la ordenación de esta actividad se tiene a una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, también se considerarán rendimientos de actividades económicas⁷⁸.

Es importante diferenciar los rendimientos del trabajo de los rendimientos de actividades económicas. Mientras que los primeros derivan de una relación laboral, cuando existe un contrato de trabajo, los segundos derivan de una relación mercantil, es decir, un contrato de prestación de servicios, o mejor dicho, si el contribuyente carece o no de medios propios para ordenar medios materiales y personales para desarrollar su actividad⁷⁹.

Para calcular la renta atribuible se deberá realizar de acuerdo con el método que le resulte aplicable a la entidad⁸⁰, existiendo tres métodos⁸¹:

⁷⁷ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. A. “Capítulo 4. IRPF (III): Rendimientos de capital mobiliario y de actividades económicas” En: SIMÓN ACOSTA E. A., VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A, y SIMÓN YARZA, M. A.: *Conocer y comprender el derecho de los impuestos. Op., cit.*

⁷⁸ Vid. GOROSPE OVIEDO, J. I. “Problemas en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en 2007: Ley 35/2006 y normas complementarias”. *Revista técnica tributaria*. 2008, n. 80, pp. 61-80.

⁷⁹ Vid. CASTELLANO, A. *¿Cómo diferenciar los Rendimientos de la Actividad Económica?*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.billin.net/blog/diferenciar-los-rendimientos-la-actividad-economica/>].

⁸⁰ Cfr. GÓMEZ, J. *Las Entidades en Régimen de Atribución de Rentas en el IRPF. Op., cit.*

⁸¹ Cfr. CEF.- FISCAL IMPUESTOS. *Manual de fiscalidad básica. Tema 4. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. 3. Rendimientos de actividades económicas*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.fiscal-impuestos.com/3-rendimientos-de-actividades-economicas.html>].

- **Estimación Directa Normal.**- Es el régimen general. Se determina la renta real obtenida por el sujeto pasivo calculando la diferencia entre los ingresos y gastos computables.
- **Estimación Directa Simplificada.**- Es un sistema alternativo a la modalidad normal de la estimación directa. Se caracteriza por la reducción de las obligaciones formales y la simplificación del cómputo de algunos gastos, es decir, hay una reducción al rendimiento neto de un 5%, con un límite máximo de 2.000 euros, en concepto de gastos de difícil justificación. Para poder utilizar este método, la cifra de negocios del ejercicio anterior no puede ser superior a 600.000 euros.
- **Estimación Objetiva (o por módulos).**- Sólo se puede aplicar en el caso de que todos los comuneros sean personas físicas, que no hayan renunciado a este método, y que la cifra de negocios del ejercicio anterior no sea superior a 150.000 euros. El valor se calcula en base a unos factores objetivos y establecidos por la Agencia Tributaria en función de varios aspectos de cada actividad, a los que se les aplica coeficientes de minoración, coeficientes especiales si se da el caso, por ejemplo, por actividades de temporada, y se pueden deducir gastos extraordinarios, como los producidos por catástrofes naturales⁸².

Se puede renunciar al método de estimación que corresponda a la entidad según los requisitos exigidos, ya que no es obligatoria, pero dicha decisión de renuncia vinculará durante los tres años siguientes.

Si cumples los requisitos para poder optar a la estimación objetiva, puedes elegir esta o cualquiera de las directas (normal o simplificada), pero si solo puedes optar a la estimación directa (normal o simplificada), no podrás optar a la estimación objetiva.

⁸² Cfr. VARA, D. Características del régimen por Estimación Objetiva. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.blueindic.com/blog/caracteristicas-del-regimen-por-estimacion-objetiva/>].

[Escriba aquí]

A la estimación directa normal nunca se puede renunciar, ya que es el régimen general.

D. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Se regulan en los arts. 33 a 39 de la LIRPF.

Son ganancias o pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente por la alteración en la composición de dicho patrimonio, siempre que no exista una norma legal que expresamente exceptúe de gravamen dicha ganancia o la haga tributar como rendimiento⁸³.

En cuanto a la disolución de una comunidad de bienes, la Ley, en el art. 33.2.c), estima que no existe alteración en la composición del patrimonio⁸⁴ y, por lo tanto, no se producirá ganancia o pérdida patrimonial alguna, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad⁸⁵.

El comunero integrará la renta atribuida en la base imponible general, las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales, y en la base imponible del ahorro, las ganancias y pérdidas que deriven de la transmisión de elementos patrimoniales sea cual sea su periodo de generación⁸⁶.

En los casos de transmisión de un elemento patrimonial común el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por la entidad respecto de cada comunero conforme a su participación en la titularidad del elemento patrimonial o del derecho real

⁸³ Cfr. INEAF BUSINESS SCHOOL. *Ganancias y pérdidas patrimoniales: delimitación del concepto*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/irpf/ganancias-y-perdidas-patrimoniales-delimitacion-del-concepto>]. También en MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F. *Derecho tributario*, *Op. cit.* p. 20.

⁸⁴ Vid. CARBALLO CASADO, C. *Primeras notas sobre la nueva Ley de renta (Ley 35/2006) y la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006)*. Colegio Notarial de Cataluña: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2007. Pp. 54 y 55.

⁸⁵ Cfr. *Ídem*.

⁸⁶ Cfr. IBERLEY. *Régimen especial de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. *Op., cit.*

[Escriba aquí]

sobre el mismo, hallando la diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión, aplicándose, en caso de que se trate de un contribuyente del IRPF, o bien de un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente, siempre que sea persona física, la disposición transitoria novena de la LIRPF, únicamente sobre las ganancias patrimoniales correspondientes a aquellos comuneros que hubiesen adquirido con anterioridad al 31 de diciembre de 1994, y que no se trate de un bien afecto a una actividad económica⁸⁷.

E. Rentas imputadas

Las imputaciones de renta⁸⁸ establecidas por Ley, incluyen un gran número de acciones como, por ejemplo, la cesión de los derechos de imagen (art. 92 de la LIRPF), o la imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas, pero aquí solo nos vamos a centrar en la más común, que es la imputación de rentas inmobiliarias, regulada en el art. 85 de la LIRPF.

La imputación de rentas inmobiliarias grava la titularidad de un inmueble vacío, es decir, debes ser el propietario de un bien inmueble (aunque sea en copropiedad), ser titular de un derecho real de disfrute y, efectivamente, poder ocupar el inmueble⁸⁹.

Los requisitos que deben darse para la imputación de rentas inmobiliarias son los siguientes⁹⁰:

- Que se trate de bienes inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas.

⁸⁷ Cfr. *Ídem*.

⁸⁸ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. A. “Capítulo 5. IRPF (IV): Ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta” En: SIMÓN ACOSTA E. A., VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A, y SIMÓN YARZA, M. A.: *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*. Navarra: Universidad de Navarra, 2017. Pp. 63-78.

⁸⁹ Cfr. RUEDA AMO, J. *Imputación de rentas inmobiliarias: lo que pagas en la renta por mantener un inmueble vacío*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://jraeconomistas.com/imputacion-de-rentas-inmobiliarias/>].

⁹⁰ Cfr. AGENCIA TRIBUTARIA. *Imputación de rentas inmobiliarias*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Ciudadanos/Vivienda/Imputacion_de_rentas_inmobiliarias.shtml].

[Escriba aquí]

- Que se trate de bienes inmuebles rústicos con construcciones que no resulten imprescindibles para el desarrollo de explotaciones forestales, agrícolas o ganaderas.
- Que no generen rendimientos de capital.
- Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente (se considera que forman parte de la vivienda habitual las plazas de garaje adquiridas junto con el inmueble, hasta un máximo de dos).
- Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.

Para el cálculo de la renta imputable por cada inmueble se aplicará, como regla general, el 2% sobre el valor catastral del inmueble, pero si el valor catastral ha sido revisado en los últimos diez años, el porcentaje a aplicar sobre dicho valor será del 1,1%.

En los casos en que el inmueble carezca de valor catastral, se aplicará el 1,1% sobre el 50% del mayor de los siguientes valores:

- Precio de adquisición.
- Valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

Si el inmueble ha estado a disposición de sus propietarios únicamente durante parte de un ejercicio, la renta imputable será en proporción al número de días comprendidos en dicho período⁹¹.

En los casos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles, la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real, aplicando el porcentaje del 2% o 1,1%, según el caso, al resultado de prorratear el valor catastral del bien inmueble en función de la duración anual del período de aprovechamiento⁹².

Cuando la titularidad de un bien inmueble corresponda a varias personas, como es en el caso de que el bien inmueble pertenezca a una comunidad de bienes, la imputación de

⁹¹ Cfr. AGENCIA TRIBUTARIA. *Imputación de rentas inmobiliarias. Op., cit.*

⁹² Cfr. *Ídem.*

[Escriba aquí]

la renta que se derive del mismo se considerará obtenida por cada comunero en proporción a su cuota de participación en la comunidad de bienes⁹³.

2.4. Beneficios fiscales aplicables por los comuneros

Los beneficios fiscales son todas aquellas ventajas o ahorros fiscales que las leyes de los tributos reconocen a determinadas personas o entidades por concurrir en ellas alguna cualidad subjetiva o por realizar alguna actuación que por motivos de política fiscal se considera merecedor de un trato fiscal más favorable⁹⁴, es decir, son los ahorros que se obtienen del patrimonio de una persona o entidad por pagar menos impuestos⁹⁵.

Los beneficios fiscales son todas aquellas exenciones⁹⁶, reducciones en bases, tipos de gravamen reducidos y deducciones o bonificaciones en cuotas que constituyen discriminaciones a favor de determinadas rentas o actividades con objeto de facilitar la consecución de objetivos económicos y sociales⁹⁷.

Tipos de beneficios fiscales en función de la procedencia y la actividad⁹⁸:

- Exención.- Rentas exentas de tributación, que, a pesar de que la operación en sí esté incluida en el ámbito de aplicación (está sujeta), se le exime de su pago, bien por su naturaleza, bien por la condición de la persona⁹⁹ o entidad, y deben estar recogidas en la normativa vigente.

⁹³ Cfr. *Ibidem*.

⁹⁴ Cfr. WOLTERS KLUWER. *Beneficios fiscales*. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDc0NjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoActjIETUAAAA=WKE].

⁹⁵ Cfr. GONZÁLEZ, P. *¿Qué es Beneficio Fiscal?*. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [<https://www.billin.net/glosario/definicion-beneficio-fiscal/>].

⁹⁶ Cfr. HERRERA MOLINA, P.: *La exención tributaria*. Edit. Colex, Madrid, 1990, p. 73.

⁹⁷ Cfr. WOLTERS KLUWER. *Beneficios fiscales*. *Op., cit.*

⁹⁸ Cfr. GONZÁLEZ, P. *¿Qué es Beneficio Fiscal?*. *Op., cit.*

⁹⁹ Vid. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J. *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2002, p. 45.

[Escriba aquí]

- Deducción.- Se trata de una reducción practicada en la base imponible por el cumplimiento de unos determinados requisitos.
- Reducción.- Minoración en los ingresos sujetos a impuestos, directamente se restan de la cuantía en bruto.
- Bonificación.- Disminución del tipo impositivo que se tiene que pagar. Suelen ser de tipo temporales o por condición personal.

Evidenciadas las diferentes figuras de beneficios posibles, nos vamos a centrar exclusivamente en las reducciones que pueden aplicar los comuneros, siempre y cuando sean contribuyentes del IRPF, como explicamos anteriormente.

En virtud del art. 89.4 de la LIRPF, *“Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su declaración las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley”*, así pues, vamos a ver cuáles son esas reducciones de las que nos habla el mencionado precepto.

Arts. 23.2 de la LIRPF: *“En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.”*, y 23.3 del mismo cuerpo legal: *“Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.”*

Estas dos primeras reducciones que expresa el art. 89.4, se refieren para el caso de que se trate de los rendimientos del capital inmobiliario.

Las dos últimas reducciones mencionados en el art. 89.4, son muy similares a la reducción del 23.3, si bien, una para el caso de que se trate de rendimientos del capital mobiliario y la última para el caso de que se trate de rendimientos de actividades económicas:

[Escriba aquí]

Art. 26.2 de la LIRPF: “*Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.*”, en relación con el art. 25.4, “*(...) a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente. b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas. d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.*”

Art. 32.1 de la LIRPF: “*Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.*”

En conclusión, resultan de aplicación, en el caso de que el miembro de la entidad en régimen de rentas sea contribuyente del IRPF las reducciones sobre el rendimiento neto previstas para las siguientes rentas¹⁰⁰:

- La reducción sobre los rendimientos netos obtenidos por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.
- La reducción sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario, mobiliario o de actividades económicas con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

¹⁰⁰ Cfr. WOLTERS KLUWER. *Entidades en régimen de atribución de rentas. Op., cit.*

Ahora bien, no resultarán de aplicación las reducciones sobre los rendimientos netos de las actividades económicas que sean por su importe reducido, por la dependencia laboral o por rentas no exentas de escasa significatividad¹⁰¹.

2.5. Obligaciones fiscales de las comunidades de bienes

Las obligaciones fiscales, o responsabilidades fiscales, no son únicamente el pago de tributos, sino, también, hacer o no hacer lo que establezcan las leyes. El incumplimiento de una obligación fiscal puede implicar infracción, incluso delito, según sea el caso¹⁰².

Como hemos venido repitiendo durante todo el trabajo, las comunidades de bienes no tributan en el IS, ni en el IRPF, sino que son los miembros que la componen quienes tributarán por las rentas percibidas, pero esto no quita para que estas entidades en régimen de atribución de rentas tengan unas obligaciones fiscales que deben de cumplir.

Obligaciones respecto al IRPF:

- En cuanto a las retenciones a cuenta del IRPF que practiquen sus proveedores, deberá presentar el modelo 111 trimestral y el medio 115 anual.
- En cuanto a la declaración informativa de retenciones e ingresos a cuenta, deberá presentar los modelos 180 (retenciones sobre rendimientos por alquileres) y 190 (retenciones sobre rendimientos de actividades económicas, del trabajo o premios).
- En cuanto a la declaración informativa anual sobre entidades en régimen de atribución de rentas, deberá presentar el modelo 184, en el que se deben de identificar los comuneros que participan en la comunidad de bienes, los importes de las rentas obtenidas y el porcentaje de participación de cada comunero¹⁰³.

¹⁰¹ Cfr. *Ídem*.

¹⁰² Vid. RODRÍGUEZ MEJÍA, G. Obligaciones fiscales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. 1997, núm. 90.

¹⁰³ Cfr. LAHUERTA D. *La Comunidad de Bienes y su tributación e Impuesto de Sociedades*. *Op., cit.*

[Escriba aquí]

- En el caso de que existan socios capitalistas, será necesaria una declaración de retenciones a cuenta del IRPF e IS, presentando el modelo 123¹⁰⁴, y el resumen anual de los mismos con el modelo 193¹⁰⁵.

Obligaciones respecto al IVA: la normativa del IVA considera que son empresarios o profesionales tanto las personas físicas como cualquier entidad, y por entidad no solo se refiere a sociedades mercantiles o sociedades civiles, sino también a las comunidades de bienes¹⁰⁶, por lo tanto, una comunidad de bienes, siempre que en su actividad tenga que aplicar IVA, es decir, para el IVA de las facturas recibidas y emitidas por la comunidad de bienes, deberá presentar el modelo 303 trimestralmente y el modelo 390 anualmente. La presentación de este impuesto deberá hacerse a nombre de la propia comunidad de bienes¹⁰⁷, ya que es la propia comunidad el sujeto pasivo de dicho impuesto, y no los comuneros individualmente¹⁰⁸.

Otras obligaciones fiscales que deben cumplir las comunidades de bienes que desarrollen actividades económicas¹⁰⁹:

- Presentación de declaraciones censales a través de los modelos 036 o 037¹¹⁰.
- Llevanza de la contabilidad o libros registros de la actividad (libros registro de ventas e ingresos, de compras y gastos y de bienes de inversión¹¹¹).
- Emisión de facturas.

¹⁰⁴ Cfr. HOLDED. *Comunidad de Bienes, ¿qué es y cómo funciona?*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [<https://www.holded.com/es/blog/comunidad-bienes-funciona>].

¹⁰⁵ Cfr. ILASTEC. *¿Qué impuestos debe afrontar una Comunidad de Bienes?*. 2018. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [<https://ilastec.com/impuestos-comunidad-bienes-cb/>].

¹⁰⁶ Cfr. Blog: *La fiscalidad de las comunidades de bienes. Op., cit.*

¹⁰⁷ Cfr. *Ídem*.

¹⁰⁸ Cfr. LAHUERTA, D. *La Comunidad de Bienes y su tributación e Impuesto de Sociedades. Op., cit.*

¹⁰⁹ Cfr. IBERLEY. *Régimen especial de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Op., cit.*

¹¹⁰ Cfr. GÓMEZ, J. *Las Entidades en Régimen de Atribución de Rentas en el IRPF. Op., cit.*

¹¹¹ Cfr. Blog: *La fiscalidad de las comunidades de bienes. Op., cit.*

[Escriba aquí]

- Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta (modelos 111, 190... ya mencionados anteriormente).
- Cálculo y distribución de la renta correspondiente a cada uno de sus comuneros.
- Obligaciones relacionadas con el suministro de información (como, por ejemplo, el modelo 184, ya mencionado anteriormente).

CONCLUSIONES

Primera: La comunidad de bienes es la situación de hecho que se da cuando la propiedad de un bien o un derecho pertenece *pro indiviso* a varias personas, es decir, han de darse dos presupuestos, que son: unidad de objeto y pluralidad de sujetos.

Además, otra de las notas caracterizadoras de las comunidades de bienes es que cada comunero posee una cuota de participación sobre el bien o derecho, y es el valor que le corresponde a efectos de su participación en los derechos y obligaciones, así como a la hora del voto, o a la hora de adjudicarle su parte cuando se haya pedido la división. Además, cada comunero puede pedir la división de la cosa en cualquier momento.

Otra característica de las comunidades de bienes es que carecen de personalidad jurídica propia.

Segunda: Hay que diferenciar las comunidades de bienes de las sociedades civiles, para ello, algunos de los criterios que se suelen utilizar para saber cuándo se trata de una comunidad de bienes y cuándo de una sociedad civil, es el de su origen, ya que las comunidades de bienes suelen tener un origen legal, y las sociedades civiles, convencional, aunque no es un criterio definitivo, puesto que las comunidades de bienes también pueden tener su origen en un acuerdo entre las partes.

Otro de los criterios que se suelen tener en cuenta es el de la personalidad jurídica, ya que las comunidades de bienes no tienen personalidad jurídica, aunque no es tampoco fiable este criterio, por cuanto existen algunas sociedades civiles sin personalidad jurídica.

Quizá, el criterio más tenido en cuenta para diferenciar una comunidad de bienes de una sociedad civil sea su finalidad, ya que el objetivo de una comunidad de bienes es de carácter más estático, de disfrute, conservación y uso de los bienes por los comuneros; mientras que la finalidad de una sociedad civil es de carácter más dinámico, y su objetivo no es otro que, a través de la puesta en común de una serie de bienes y/o derechos, obtener un lucro. En realidad, este criterio, tampoco es absolutamente certero para diferenciar una figura de otra, ya que existen comunidades de bienes que se crean con el propósito de ejercer una actividad económica y obtener una serie de beneficios.

[Escriba aquí]

Por eso, en la práctica, lo que diferencia una comunidad de bienes de una sociedad civil es la mera voluntad de las partes, ya que son ellas quienes decide qué es lo que quieren constituir y ellas mismas son las que dicen si es una comunidad de bienes o una sociedad civil a la hora de ir a solicitar el NIF.

Tercera: Las comunidades de bienes, como entidades sin personalidad jurídica que son, no tributan ni en el IS ni en el IRPF, sino que tributan por el régimen de atribución de rentas.

Tras la reforma fiscal del año 2014, se produjo una gran inseguridad jurídica porque muchas comunidades de bienes que existían con anterioridad (así como posibles futuras comunidades de bienes) que se dedicaban a una actividad económica, no sabían si iban a seguir tributando por el régimen de atribución de rentas o si, por el contrario, iban a comenzar a tributar por el IS. Después de diversa doctrina administrativa, tanto de la AEAT como de la DGT, se concluyó con numerosas consultas vinculantes de la DGT en que las comunidades de bienes iban a seguir tributando por el régimen de atribución de rentas, ya que solo pasaban a ser contribuyentes del IS las sociedades civiles con objeto mercantil.

El régimen de atribución de rentas, es un régimen especial por el que tributan determinadas entidades, como las comunidades de bienes, que tributan en función de la imposición personal de sus miembros, es decir, cada miembro tributa en el IRPF (o en el IS o en el IRNR, según el caso), que sumará a sus rendimientos los ingresos que haya obtenido por su participación en la comunidad de bienes.

El IRPF es un impuesto directo, que grava la obtención de renta; personal, ya que el hecho imponible está relacionado con el sujeto pasivo; subjetivo, ya que tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto; progresivo, porque su tipo de gravamen aumenta a medida que lo hace la base imponible; periódico, pues el hecho imponible se alarga en el tiempo, es continuo; y, además, tiene un diferente tratamiento según la renta de la que se trate.

El hecho imponible del IRPF, es la obtención de renta por el contribuyente, y dichas rentas son de diversa naturaleza, pueden provenir de: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos del capital mobiliario, rendimientos de

[Escriba aquí]

actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, e imputaciones de renta (imputaciones de renta inmobiliaria).

Para calcular las distintas rentas obtenidas por la comunidad de bienes se aplicarán las reglas de la LIRPF (y, además, se tendrán en cuenta la LIS y la LIRNR, según el caso).

Las rentas obtenidas por la comunidad se les atribuye a los comuneros en función de su cuota de participación en la comunidad, aunque pueden pactar distribuirse los ingresos en otros porcentajes, pero si la Administración no tiene constancia de forma fehaciente de dichos pactos, se presumirá que todos ellos participan a partes iguales de las rentas obtenidas por la comunidad.

El régimen de atribución de rentas, posee algunas singularidades a la hora de calcular las rentas, como, por ejemplo, algunas reducciones, como la del art. 23.2 de la LIRPF, reducción del 60% por arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, solo podrá ser aplicada si el comunero es contribuyente del IRPF, es decir, en el caso de que se trate de una persona jurídica, no podría aplicar dicha reducción.

Cuarta: para concluir, hay que mencionar que las comunidades de bienes, a pesar de no tributar ni en el IRPF ni en el IS, sí que tienen otras obligaciones fiscales como, por ejemplo, la presentación de declaraciones censales (modelos 036 o 037), emisión de facturas, llevanza de la contabilidad o libros registro de la actividad, retenciones o ingresos a cuenta del IRPF (modelos 111, 190...), suministros de información (modelo 184), etc. Además, si la comunidad de bienes realiza una actividad económica, como tiene que tributar en el IVA, deberá presentar los modelos correspondientes (303 trimestral y 390 anual).

[Escriba aquí]

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA. *Concepto de rendimientos del capital inmobiliario*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Ciudadanos/Vivienda /Tributacion del alquiler de vivienda/Arrendador IRPF/Concepto de rendimientos de l capital inmobiliario/Concepto de rendimientos del capital inmobiliario.shtml>].

AGENCIA TRIBUTARIA. *Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*. [en línea] [Fecha de consulta: 22 de julio de 2020]. [https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tr ibutaria/Segmentos Usuarios/Empresas y profesionales/Foro grandes empresas/Criterios generales/Instrucciones sociedades civiles.pdf].

AGENCIA TRIBUTARIA. *Imputación de rentas inmobiliarias*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ Segmentos /Ciudadanos/Vivienda /Imputacion de rentas inmobiliarias.shtml>].

AGENCIA TRIBUTARIA. *Instrucciones en relación con la constitución de nuevas sociedades civiles o comunidades de bienes a partir de 2015*. [en línea] [Fecha de consulta: 22 de julio de 2020]. [https://s03.s3c.es/imag/doc/2015-11-26/ResolucionAEAT_socciviles.pdf].

ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I. *La protección de las Personas con Discapacidad en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*. Navarra: Aranzadi, 2006.

BECERRA, V. *La fiscalidad de la comunidad de bienes*. 2014. [en línea] [Fecha de consulta: 4 de julio de 2020]. [<https://www.serautonomo.net/la-fiscalidad-de-la-comunidad-de-bienes.html>].

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. *Manual de Derecho Civil. Derechos Reales*. 6ª edición. Madrid: Bercal, S. A., 2017.

[Escriba aquí]

Blog *La fiscalidad de las comunidades de bienes*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 15 de julio de 2020]. [<https://declarando.es/blog/la-fiscalidad-de-las-comunidades-de-bienes-2-situacion-que-ienes-que-conocer>].

BOE, núm. 305, de 19 de diciembre de 2009. [BOE-A-2009-20375](#).

CALVO ORTEGA, R. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?* Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2012, pp. 127 y ss., y MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho financiero y tributario*. Valladolid: Lex Nova, 2006.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General y Especial*. 19.^a Civitas-Thomson-Reuters, Madrid, 2015.

CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario, Parte General*. 10^a ed. Navarra: Aranzadi, 2006.

CALVO ORTEGA, R.: “Principios tributarios constitucionales y sistema autonómico” *El sistema de financiación territorial en el modelo de Estado español y alemán*, en AA.VV.: Ministerio de Administraciones Públicas, INAP, 2000.

CALVO ORTEGA, R.: “Tributos cedidos: concepto evolución y problemas actuales”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 268/2003.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario*. 17^a ed, Madrid, Ed. Civitas Thomson Reuters, 2013.

CARBALLO CASADO, C. *Primeras notas sobre la nueva Ley de renta (Ley 35/2006) y la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006)*. Colegio Notarial de Cataluña: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2007.

CASTÁN TOBEÑAS, J. *Derecho civil español, común y foral*. Madrid: Editorial Reus, 1987, t. 2^o, vol. 1^o.

CASTELLANO, A. *¿Cómo diferenciar los Rendimientos de la Actividad Económica?* 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.billin.net/blog/diferenciar-los-rendimientos-la-actividad-economica/>].

[Escriba aquí]

CEF.- FISCAL IMPUESTOS. *Doctrina uniforme de la DGT respecto a la tributación IS/IRPF de las sociedades civiles y comunidades de bienes*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 17 de agosto de 2020]. [<https://www.fiscal-impuestos.com/doctrina-uniforme-dgt-tributacion-is-irpf-sociedades-civiles-comunidades-bienes.html>].

CEF.- FISCAL IMPUESTOS. *Guía Fiscal 2020. Capítulo 3. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. 1. Conceptos generales*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 17 de agosto de 2020]. [<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-3-irpf-conceptos-generales>].

CEF.- FISCAL IMPUESTOS. *Manual de fiscalidad básica. Tema 4. El impuesto sobre la renta de las personas físicas. 3. Rendimientos de actividades económicas*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.fiscal-impuestos.com/3-rendimientos-de-actividades-economicas.html>].

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. *Las Comunidades de Bienes como rara avis: IVA, IRPF, retenciones e ingresos a cuenta*. (vídeo ponencia). 2019. [en línea] [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020]. [<https://www.aedaf.es/es/actividades/detalle/curso-de-verano-gijon-4388>].

DUTILH, J. M. *Tributación sociedades civiles y comunidades de bienes*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 30 de junio de 2020]. [<https://lequid.es/blog/tributacion-comunidades-de-bienes/>].

ELÍAS MONDEJA, A.: *La Comunidad de bienes. Comentarios, concordancias, jurisprudencia y formularios*, Ed Ley 57, 1ª ed., Madrid, 2019.

FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 5.ª Edición. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016.

FEMAES. *Nueva instrucción de hacienda en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades*. 2016. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://femaes.es/acussam-quis-rusus-24/>].

[Escriba aquí]

GALÁN RUIZ, J. “Los rendimientos del capital inmobiliario en la Ley 35/2006 del IRPF y su jurisprudencia”. En: BENACLOCHE PALAO, C. (Coord.): *Justicia y Derecho tributario: Libro Homenaje al Profesor Julio Benacloche Pérez*. 1ª ed. La Ley, 2008.

GASCÓN CATALÁN, J. *Régimen fiscal de las sociedades civiles y las comunidades de bienes a partir del 1 de enero de 2016* (vídeo ponencia). 2016. [en línea] [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020]. [<https://www.aedaf.es/es/actividades/detalle/ix-encuentro-aedaf-jornada-nacional-de-estudio-2016-2927>].

GÓMEZ, J. *Las Entidades en Régimen de Atribución de Rentas en el IRPF*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 4 de agosto de 2020]. [http://www.supercontable.com/envios/articulos/BOLETIN_SUPERCONTABLE_21_2017_Contentido_General_3.htm].

GONZÁLEZ, P. *¿Qué es Beneficio Fiscal?*. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [<https://www.billin.net/glosario/definicion-beneficio-fiscal/>].

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L., MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J. *Las situaciones de discapacidad en el sistema tributario*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2002.

GOROSPE OVIEDO, J. I. “Problemas en la tributación de los rendimientos de actividades económicas en 2007: Ley 35/2006 y normas complementarias”. *Revista técnica tributaria*. 2008.

HOLDED. *Comunidad de Bienes, ¿qué es y cómo funciona?*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [<https://www.holded.com/es/blog/comunidad-bienes-funciona>].

IBERLEY. *Caso práctico: Comunidad de Bienes: Concepto y fiscalidad*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 22 de junio de 2020]. [<https://www.iberley.es/practicos/caso-practico-comunidad-bienes-concepto-fiscalidad-20621>].

IBERLEY. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*. 2019. [en línea] [Fecha de consulta: 14 de agosto de 2020]. [<https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-renta-personas-fisicas-irpf-21911>].

[Escriba aquí]

IBERLEY. *Régimen especial de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. 2019. [en línea] [Fecha de consulta: 8 de agosto de 2020]. [<https://www.iberley.es/temas/regimen-especial-atribucion-rentas-irpf-18611>].

ILASTEC. *¿Qué impuestos debe afrontar una Comunidad de Bienes?*. 2018. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [<https://ilastec.com/impuestos-comunidad-bienes-cb/>].

INEAF BUSINESS SCHOOL. *Ganancias y pérdidas patrimoniales: delimitación del concepto*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/irpf/ganancias-y-perdidas-patrimoniales-delimitacion-del-concepto>].

INSTITUTO VASCO DE ESTADÍSTICA. *Renta del capital mobiliario*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [https://www.eustat.eus/documentos/opt_0/tema_395/elem_2176/definicion.html].

LAHUERTA, D. *La Comunidad de Bienes y su tributación e Impuesto de Sociedades*. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 3 de agosto de 2020]. [<https://okasesores.es/comunidad-de-bienes-y-su-tributacion-impuestos/>].

LOMEÑA, L. *Comunidad de Bienes – Guía completa 2020*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 17 de agosto de 2020]. [<https://opcionis.com/blog/comunidad-de-bienes/>].

MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Los entes sin personalidad. Comunidades de bienes interpuestas. Existencia, validez y licitud del ejercicio de sus actividades económicas y/o profesionales reconocida por el ordenamiento jurídico”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7/2019, BIB 2019\239.

MARTÍN MORÓN, M. T. Concepto de comunidad. En: M. J. REYES LÓPEZ. *Comunidad de bienes*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F. *Derecho tributario*. 16ª ed. Pamplona. Thomson Reuters Aranzadi, 2011.

[Escriba aquí]

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. TEJERIZO LOPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*. 26ª ed. Madrid, Tecnos. 2015.

MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho financiero y tributario*. Valladolid: Lex Nova, 2006.

MERINO JARA, I. (Dir): *Derecho financiero y tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES*. 6ª ed. Madrid. Tecnos. 2017.

MIGUEL CANUTO, E.: “Entidades en régimen de atribución de rentas”, *Contabilidad y Tributación*, núm. 407. Febrero 2017.

MIQUEL GONZÁLEZ, J. Mª. Comentario del artículo 392 del Código Civil. En: Ministerio de Justicia. *Comentario del Código civil*. Madrid: Aranzadi, 1991, T. I.

MIQUEL GONZÁLEZ, J. Mª. Comentario del artículo 400 del Código Civil. En: M. ALBALADEJO. *Comentario del Código Civil y Compilaciones Forales*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1985, T. V, vol. 2.

NAVARRO DÍAZ, M. R. “Fiscalidad de las comunidades de bienes”. En: M. J. REYES LÓPEZ. *Comunidad de bienes*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014.

REYES LÓPEZ, M. J. Breve apunte sobre la acción de división en la comunidad de bienes. En: *Estudios en recuerdo de la Profesora Sylvia Romeu Alfaro*. Valencia: Universitat de València, 1989, T. II.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “[Descentralización política y descentralización fiscal: la experiencia española](#)”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 20/2006, [\(BIB 2006, 1986\)](#).

RODRÍGUEZ MEJÍA, G. Obligaciones fiscales. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. 1997, núm. 90.

RUEDA AMO, J. *Imputación de rentas inmobiliarias: lo que pagas en la renta por mantener un inmueble vacío*. 2020. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://jraeconomistas.com/imputacion-de-rentas-inmobiliarias/>].

[Escriba aquí]

RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal* [en línea], Tirant lo Blanch, 2004 [citado 11-06-2020], Formato html, que está disponible en Internet: <https://www.tirantonline.com.unileon.idm.oclc.org/tol/documento/show/478918?index=5&librodoctrina=5189&general=competencias+autonómicas+IRPF&searchtype=substring>.

SÁNCHEZ MANZANO, D.: “Notas críticas en torno a la doctrina administrativa sobre la ubicación de las comunidades de bienes y sociedades civiles en el marco de la imposición sobre la renta.”, *Revista Quincena fiscal*, núm. 5/2019, BIB 2019\1113.

SIMÓN ACOSTA, E. A. “Capítulo 4. IRPF (III): Rendimientos de capital mobiliario y de actividades económicas” En: SIMÓN ACOSTA E. A., VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A, y SIMÓN YARZA, M. A.: *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*. Navarra: Universidad de Navarra, 2017.

SIMÓN ACOSTA, E. A. “Capítulo 5. IRPF (IV): Ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta” En: SIMÓN ACOSTA E. A., VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A, y SIMÓN YARZA, M. A.: *Conocer y comprender el derecho de los impuestos*. Navarra: Universidad de Navarra, 2017.

VARA, D. Características del régimen por Estimación Objetiva. 2017. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020]. [<https://www.blueindic.com/blog/caracteristicas-del-regimen-por-estimacion-objetiva/>].

VÁZQUEZ BARROS, S.: *La Comunidad de bienes en el Código Civil*. Barcelona: Ed. Bosch, 2005.

Web del Ministerio de Hacienda <https://petete.minhAFP.gob.es/consultas/>.

WOLTERS KLUWER. *Beneficios fiscales*. [en línea] [Fecha de consulta: 19 de agosto de 2020]. [https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAABEAMtMSbF1jTAAAUNDc0NjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoActjIETUAAAA=WKE].

[Escriba aquí]

WOLTERS KLUWER. *Capital mobiliario*. [en línea] [Fecha de consulta: 18 de agosto de 2020].

[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASMjU2NTtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA7BAZlqlS35ySGVBqmlaYk5xKgDw2BgoNQAAAA==WKE].

WOLTERS KLUWER. *Entidades en régimen de atribución de rentas*. [en línea] [Fecha de consulta: 10 de agosto de 2020].

[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUMjUwsDtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQOGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAWhHubTUAAAA=WKE].