



ESTUDIO DE LOS SUJETOS PASIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Joan Ramon Viaña Torrento

ADVERTIMENT. L'accés als continguts d'aquesta tesi doctoral i la seva utilització ha de respectar els drets de la persona autora. Pot ser utilitzada per a consulta o estudi personal, així com en activitats o materials d'investigació i docència en els termes establerts a l'art. 32 del Text Refós de la Llei de Propietat Intel·lectual (RDL 1/1996). Per altres utilitzacions es requereix l'autorització prèvia i expressa de la persona autora. En qualsevol cas, en la utilització dels seus continguts caldrà indicar de forma clara el nom i cognoms de la persona autora i el títol de la tesi doctoral. No s'autoritza la seva reproducció o altres formes d'explotació efectuades amb finalitats de lucre ni la seva comunicació pública des d'un lloc aliè al servei TDX. Tampoc s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant als continguts de la tesi com als seus resums i índexs.

ADVERTENCIA. El acceso a los contenidos de esta tesis doctoral y su utilización debe respetar los derechos de la persona autora. Puede ser utilizada para consulta o estudio personal, así como en actividades o materiales de investigación y docencia en los términos establecidos en el art. 32 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (RDL 1/1996). Para otros usos se requiere la autorización previa y expresa de la persona autora. En cualquier caso, en la utilización de sus contenidos se deberá indicar de forma clara el nombre y apellidos de la persona autora y el título de la tesis doctoral. No se autoriza su reproducción u otras formas de explotación efectuadas con fines lucrativos ni su comunicación pública desde un sitio ajeno al servicio TDR. Tampoco se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al contenido de la tesis como a sus resúmenes e índices.

WARNING. Access to the contents of this doctoral thesis and its use must respect the rights of the author. It can be used for reference or private study, as well as research and learning activities or materials in the terms established by the 32nd article of the Spanish Consolidated Copyright Act (RDL 1/1996). Express and previous authorization of the author is required for any other uses. In any case, when using its content, full name of the author and title of the thesis must be clearly indicated. Reproduction or other forms of for profit use or public communication from outside TDX service is not allowed. Presentation of its content in a window or frame external to TDX (framing) is not authorized either. These rights affect both the content of the thesis and its abstracts and indexes.



UNIVERSITAT
ROVIRA i VIRGILI

Estudio de los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Sociedades

JOAN R. VIAÑA TORRENTO

DIRIGIDA POR: DOCTOR ANGEL URQUIZU CAVALLÉ

TESIS DOCTORAL

2017

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS	1
ABREVIATURAS.....	2
INTRODUCCIÓN.....	8
Capítulo I.- SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA	14
I.1.- LA RELACIÓN JURÍDICA	14
I.2.- LA RELACIÓN JURÍDICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	19
I. 2. 1.- DEFINICIÓN LEGAL	23
I.3.- SUJETO ACTIVO.....	27
I.4.- SUJETO PASIVO.....	33
I.4.1.- CONTRIBUYENTE	36
I.4.2.- EL REPERCUTIDO.....	38
I.4.3.- EL SUSTITUTO	40
I.4.4.- EL RETENEDOR.....	44
I.4.5.- CUADRO RESUMEN DEL ORIGEN Y ALCANCE DE LA POSICIÓN DEUDORA DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS PRINCIPALES	46
I.4.6.- OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS: RESPONSABLES Y SUCESORES.	47
I.4.6.1.- RESPONSABLES SOLIDARIOS	48
1.4.6.2.- RESPONSABLES SUBSIDIARIOS	52
1.4.7.- SUCESORES EN EL TRIBUTO	57
1.4.7.1. SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS.....	57
1.4.7.2. SUCESORES DE PERSONAS JURÍDICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD	58
Capítulo II.- CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	61

II.1 – NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	61
II.3.- SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	63
II.4.- SUJETOS PASIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	64
II.4.1.- AMBITO DE APLICACIÓN	64
II.4.2.- HECHO IMPONIBLE	66
II.4.3.- EL DOMICILIO Y LA RESIDENCIA FISCAL	72
II.4.3.1.- LA RESIDENCIA FISCAL COMO PUNTO DE CONEXIÓN	72
II.4.3.2.- LA RESIDENCIA FISCAL COMO PUNTO DE CONEXIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	76
II.4.3.3.- CRISIS E INTERNACIONALIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN	79
II.4.3.4.- EL CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL DE TERRITORIO ESPAÑOL AL EXTRANJERO	81
II.4.3.5.- EL CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL DEL EXTRANJERO A TERRITORIO ESPAÑOL.....	83
II.4.4.- CONTRIBUYENTES Y ENTIDADES EXENTAS: CLASIFICACIÓN	84
II.4.4.1.- CONTRIBUYENTES: ENUMERACIÓN LEGAL	84
II.4.4.2.- ENTIDADES EXENTAS: ENUMERACIÓN LEGAL.....	87
Capítulo III.- LA PERSONA JURÍDICA.....	91
III.1.- CONCEPTO DE PERSONA JURÍDICA.....	91
III.1.1.- LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO CIVIL.	92
III. 1.1.1.- LAS ASOCIACIONES	94
III.1.1.1.1.- ELEMENTOS DE LAS ASOCIACIONES	95
III.1.1.1.2.- CLASES DE ASOCIACIONES.....	97

III.1.1.2.- LAS FUNDACIONES	100
III.1.1.2.1.- CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO.....	100
III.1.1.2.2.- LÍNEAS GENERALES Y FINES DE LAS FUNDACIONES.....	102
III.1.1.2.3.- DENOMINACIÓN, MODALIDADES Y CLASES DE FUNDACIONES	103
III.1.2.- LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.	108
III.1.2.1.- LAS CORPORACIONES DE DERECHO PÚBLICO ...	110
III.1.3.- LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO MERCANTIL.....	113
III.1.3.1.- LAS SOCIEDADES DE CAPITAL.....	116
III.1.3.2.- LA SOCIEDAD IRREGULAR.....	117
III.1.3.3.- LA SOCIEDAD EN FORMACIÓN.....	118
III.1.3.4.- RESPONSABILIDAD POR ACTOS Y CONTRATOS CELEBRADOS A NOMBRE DE LA SOCIEDAD ANTES DE SU INSCRIPCIÓN.	122
III.1.3.5.- RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD EN FORMACIÓN.....	123
Capítulo IV.- ENTES SUJETOS AL IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	126
IV.1.- LAS SOCIEDADES MERCANTILES	126
IV.1.1.- LA SOCIEDAD ANÓNIMA.....	126
IV.1.2.- LA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	134
IV.1.3.- LA SOCIEDAD COLECTIVA	138
IV.1.4.- LA SOCIEDAD COMANDITARIA SIMPLE	141
IV.1.4.1.- CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES	141
IV.1.5.- LA SOCIEDAD COMANDITARIA POR ACCIONES	145

IV. 1.5.1.- CONCEPTO Y CARACTERES	145
IV.1.5.2.- DIFERENCIAS ENTRE SOCIO COLECTIVO ADMINISTRADOR Y SOCIO COLECTIVO DE OTRAS SOCIEDADES.	146
IV.1.5.3.- SOCIO COLECTIVO Y ACCIONES SIN VOTO	147
IV.1.5.5.- ESCRITURA E INSCRIPCIÓN.....	147
IV.1.5.6.- DENOMINACIÓN DE LAS SOCIEDADES COMANDITARIAS POR ACCIONES	148
IV.2.- LAS COOPERATIVAS	150
IV.2.1.- MARCO LEGISLATIVO DE LAS COOPERATIVAS.....	150
IV.2.1.1.- A NIVEL AUTONÓMICO DE CATALUÑA.....	152
IV.2.1.2.- A NIVEL EUROPEO.....	153
IV.2.2.- REGULACIÓN ESTATAL DE LAS COOPERATIVAS	155
IV.2.2.1.- CLASIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS.	158
IV.2.2.2.- CONSTITUCIÓN Y FUNCIONAMIENTO	159
IV.2.2.3. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS.....	160
IV.2.3.- PRINCIPALES REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY CATALANA DE COOPERATIVAS 12/2015	161
IV.2.3.1.- REFORMAS DIRIGIDAS A FOMENTAR LA CREACIÓN DE NUEVAS COOPERATIVAS Y/O SU REACTIVACIÓN.....	162
IV.2.3.2.- REFORMAS PARA REZORZAR LAS VÍAS DE FINANCIACIÓN Y LAS APORTACIONES AL CAPITAL	166
IV.2.3.3.- REFORMAS RELATIVAS AL CONTROL ECONÓMICO DE LA COOPERATIVA.....	168
IV.2.3.4.- REFORMAS PARA UNA MEJOR GESTIÓN DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	170
IV.2.3.5.- REFORMAS SOBRE EL CAPITAL SOCIAL	172
IV.2.4.- SOCIEDAD COOPERATIVA EN CONSTITUCIÓN.....	176

IV.2.4.1.- ASAMBLEA CONSTITUYENTE.....	177
IV.2.4.2.- ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN	178
IV.2.5.- SOCIEDAD COOPERATIVA IRREGULAR.....	178
IV.3.- LAS SOCIEDADES CIVILES.....	179
IV.3.1.- DETERMINACIÓN DEL OBJETO MERCANTIL DE LA SOCIEDAD CIVIL	188
IV.3.2.- DIFERENCIAS ENTRE SOCIEDAD CIVIL Y COMUNIDAD DE BIENES	193
IV.3.3.- ALCANCE DE LA EQUIPARACIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES A LA CONDICIÓN DE SOCIEDAD	200
IV.3.4.- SOCIEDADES CIVILES UNIVERSALES Y PARTICULARES	203
IV.3.5.- LA SOCIEDAD CIVIL PROFESIONAL (SCP).....	204
IV.3.5.1.- CONSTITUCIÓN Y COMPOSICIÓN DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL	205
IV.3.5.2.- EXCLUSIONES	207
IV.4.- LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN (SAT).....	208
IV.4.1.- CARACTERÍSTICAS DE LA SAT	212
IV.4.2.- PRINCIPALES DIFERENCIAS DE LAS SAT CON OTROS TIPOS SOCIETARIOS	216
IV.5.- INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA (IIC).....	220
IV.5.1.- CLASIFICACIÓN DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA.....	221
IV.5.1.1.- TIPOLOGÍA SEGÚN CLASE DE INVERSORES	221
IV.5.1.1.1.- IIC DE CARÁCTER FINANCIERO	221
IV.5.1.1.2.- IIC DE CARÁCTER NO FINANCIERO	222
IV.5.1.2.- TIPOLOGÍA SEGÚN FORMA SOCIETARIA.....	223
IV.5.1.2.1.- SOCIEDADES DE INVERSIÓN.....	223

IV.5.1.2.2.- FONDOS DE INVERSIÓN	224
IV.5.1.3.- CUADRO RESUMEN DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN COLECTIVA Y LOS FONDOS DE INVERSIÓN COLECTIVA	227
IV.6.- UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (UTE).....	229
IV.6.1.- CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LAS UTE	230
IV.6.1.1.- CONSTITUCIÓN Y PERSONALIDAD JURÍDICA.....	230
IV.6.1.2.- RESPONSABILIDAD DE LOS MIEMBROS DE LA UTE	231
IV.6.1.3.- CAPACIDAD DE LAS UTE PARA ACTUAR EN UN PROCESO	233
IV.6.1.4.- ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO	234
IV.6.1.5.- CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA UTE	236
IV.7.- ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO	237
IV.7.1.- CARACTERÍSTICAS DE LAS ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO	239
IV.7.1.1.- OBJETO SOCIAL	239
IV.7.1.2.- CONSTITUCIÓN E INSCRIPCIÓN	239
IV.7.1.3.- LIMITACIONES	241
IV.7.1.3.1.- COEFICIENTE OBLIGATORIO DE INVERSIÓN ..	241
IV.7.1.3.2.- LIMITACIONES DE GRUPO Y DIVERSIFICACIÓN DE LAS INVERSIONES.....	243
IV.7.1.3.3.- LÍMITES A LA COMERCIALIZACIÓN DE ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO	244
IV.7.1.3.4.- LÍMITES AL APALANCAMIENTO FINANCIERO...	245
IV.7.1.4.- CLASES	247
IV.7.1.4.1.- SOCIEDADES DE CAPITAL RIESGO	247
IV.7.1.4.2.- FONDOS DE CAPITAL RIESGO	248
IV.7.1.4.3.- ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO - PYME	249

IV.7.1.4.4.- CUADRO RESUMEN PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO	251
IV.7.2.- SOCIEDADES GESTORAS DE ENTIDADES DE ENTIDADES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE TIPO CERRADO.....	252
IV.7.2.2.- CONSTITUCIÓN.....	253
IV.7.2.3.- CONDICIONES PARA EL EJERCICIO DE LAS SGEIC	255
IV.7.2.4.- LA PÉRDIDA, SUSPENSIÓN Y RENUNCIA DE LA AUTORIZACIÓN OTORGADA POR LA CNMV.....	256
IV.7.2.5- SUSTITUCIÓN	259
IV.7.3.- SOCIEDADES GESTORAS DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA QUE GESTIONAN ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO	260
IV.7.4.- ESPECIAL MENCIÓN A LOS BUSINESS ANGELS COMO ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO.....	261
IV.8.-FONDOS.....	263
IV.8.1.- FONDOS DE PENSIONES.....	263
IV.8.2.- FONDOS DE REGULACIÓN DEL MERCADO HIPOTECARIO	266
IV.8.2.1.- RÉGIMEN JURÍDICO	268
IV.8.3.- FONDOS DE TITULIZACIÓN HIPOTECARIA	269
IV.8.3.1.- RÉGIMEN JURÍDICO	271
IV.8.3.2.- CARACTERÍSTICAS DE LOS FONDOS DE TITULIZACIÓN HIPOTECARIA	271
IV.8.4.- FONDOS DE GARANTIA DE INVERSIONES	276
IV.8.4.1.- RÉGIMEN JURÍDICO	277
IV.8.4.1.- CARACTERÍSTICAS DE LOS FOGAIN	279
IV.8.4.2.- BAJA Y EXCLUSIÓN DEL FONDO.....	280
IV.8.5.- FONDOS DE ACTIVOS BANCARIOS.....	281
IV.8.5.1.- RÉGIMEN JURÍDICO	282

IV.8.5.2.- CARÁCTERÍSTICAS DE LOS FAB	282
IV.9.- COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN	287
IV.9.1.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS MONTES.....	287
IV.9.2.- RÉGIMEN JURÍDICO	288
IV.9.3.- CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES	290
IV.9.4.- JURADO DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN	291
Capítulo V.- RÉGIMEN FISCAL	292
V.1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.....	292
V.1.1.- CAMBIOS INTRODUCIDOS CON LA LEY 27/2014 EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	294
V.2.- REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS	309
V.2.1. ESPECIALIDADES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS.....	313
V.2.1.1.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	315
V.2.1.2.- CUOTA TRIBUTARIA	317
V.2.1.3.- TIPOS DE GRAVAMEN	317
V.2.1.4.- COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS	317
V.2.1.5.- DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES	318
V.2.1.5.- RETENCIONES	319
IV.2.1.6.- REGLAS ESPECIALES PARA LOS SOCIOS DE LAS COOPERATIVAS.....	320
V.3.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES	321
V.3.1.- REGIMEN TRANSITORIO DE LAS SOCIEDADES CIVILES DURANTE 2015 Y 2016	323
V.3.2.- ASPECTOS FISCALES DE LA COMUNIDAD DE BIENES Y DE LA SOCIEDAD CIVIL	330

V.3.3.- LAS SOCIEDADES CIVILES SIN CARÁCTER MERCANTIL Y LAS COMUNIDADES DE BIENES EN RELACIÓN A OTROS TRIBUTOS	343
V.3.4.- PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LAS SOCIEDADES CIVILES Y PROBLEMÁTICA FISCAL E APLICACIÓN CON OTROS TRIBUTOS.....	346
V.3.4.1.- TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS.....	346
V.3.4.2.- TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES EN EL IVA 350	
V.3.4.2.1.- RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO	352
V.3.4.2.2.- RÉGIMEN ESPECIAL DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA.....	359
V.3.4.2.3.- RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.....	362
V.4.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS SAT.....	366
V.5.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA.	368
V.5.1.- TRIBUTACIÓN DE LOS PARTÍCIPES DE LOS FONDOS DE INVERSIÓN COLECTIVA.....	369
V.5.1.1.- PARTÍCIPES RESIDENTES EN ESPAÑA	369
V.5.1.2.- PARTÍCIPES NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	374
V.5.1.2.1.- EN RELACIÓN A LA PERSONALIDAD JURÍDICA, Y A LA RESIDENCIA DEL FONDO, EN VIRTUD DEL TRATADO DE DOBLE IMPOSICIÓN.	375
V.5.2.- TRIBUTACIÓN EN SEDE DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA.....	376
V.5.2.1.- IMPUESTO DE SOCIEDADES.....	376
V.5.2.2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	379
V.5.2.2.1.- INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE NATURALEZA FINANCIERA.....	380

V.5.2.2.2.- INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE NATURALEZA NO FINANCIERA	380
V.5.2.3.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	381
V.5.2.4.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	382
V.6.- UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (UTE)	383
V.6.1. UTE COMO SUJETO PASIVO	383
V.6.2.- TRIBUTACIÓN DE LAS UTE	384
V.6.2.1.- IMPUESTO DE SOCIEDADES	384
V.6.2.2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	387
V.6.2.3.-IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	388
V.6.2.4.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS	388
V.6.2.5.- OBLIGACIONES CONTABLES UTES.....	388
V.7.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO	389
V.7.1.- TRIBUTACIÓN DIRECTA.....	389
V.7.1.1- SUPUESTOS EN LOS QUE NO ES APLICABLE LA EXENCIÓN PARCIAL	391
V.7.1.2- TRIBUTACIÓN RENTAS NEGATIVAS Y TRIBUTACIÓN CUANDO SE PRODUCE BAJA DE LA ENTIDAD DE CAPITAL RIESGO EN EL REGISTRO DE LA CNMV	392
V.7.2.- TRIBUTACIÓN INDIRECTA	393
V.7.2.1.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	393
V.7.2.2.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ...	393
V.7.2.3.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS	393
V.7.3.- FISCALIDAD DE LOS SOCIOS Y PARTÍCIPES EN ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO.....	394

V.7.3.1.- DEDUCCIÓN POR DIVIDENDOS	394
V.7.3.1.1.- PERSONA JURÍDICA	394
V.7.3.1.2.- PERSONA FÍSICA	395
V.7.3.2.-RÉGIMEN DE LAS PLUSVALÍAS	396
V.7.3.2.1.- PERSONA JURÍDICA	396
V.7.3.2.2.- PERSONA FÍSICA	397
V.7.4.-RÉGIMEN FISCAL DE LOS BUSINESS ANGELS	397
V.7.4.1.-RÉGIMEN FISCAL DE LOS BUSINESS ANGELS PERSONAS FÍSICAS	397
V.7.2.1.1.- DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN	398
V.7.4.1.2.- EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE GANANCIAS PATRIMONIALES EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN	401
V.7.4.2.-RÉGIMEN FISCAL DE LOS BUSINESS ANGELS PERSONAS JURÍDICAS	402
V.8.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS PLANES Y FONDOS DE PENSIONES	406
V.8.1- FONDOS DE REGULACIÓN DEL MERCADO HIPOTECARIO	409
V.8.2.- FONDOS DE TITULACIÓN HIPOTECARIA	410
V.8.3.- FONDOS DE GARANTIA DE INVERSIONES	412
V.8.4.- FONDOS DE ACTIVOS BANCARIOS	413
V.9.- COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN	415
V.9.1- IMPUESTO DE SOCIEDADES	418
V.9.1.1.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	420
V.9.1.2.- TIPO DE GRAVAMEN	422
V.9.1.3.- GESTIÓN DEL IMPUESTO	422
V.9.2.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	423

V.9.3.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	423
V.10.- ENTIDADES ESPECIALES Y SU SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	426
V.10.1.- EL CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN Y EL CROWFUNDING.....	426
V.10.2.- LAS ENTIDADES RELIGIOSAS MENORES	428
V.10.3.- LAS MUTUAS Y MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL Y LAS MUTUAS DE ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES	429
V.10.3.- LAS COFRADÍAS DE PESCADORES	432
V.10.4.-LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN	433
V.10.5.-LAS COMUNIDADES DE REGANTES.....	435
CONCLUSIONES	437
BIBLIOGRAFIA	451

AGRADECIMIENTOS

A Ángel, mi Director en esta tesis, que con paciencia infinita pero con firmeza ha permitido su conclusión. Destaco su excelente trato personal, sus enormes conocimientos en fiscalidad internacional y su gran capacidad de trabajo.

A Tere, mi mujer, que me ha apoyado siempre en todos y cada uno de mis proyectos y locuras profesionales y personales, y ha aceptado que dedicara muchas horas del ya escaso tiempo libre del que disponemos para que pudiera finalizar este trabajo.

A Marta y Júlia, mis hijas, que me han retado a finalizar este trabajo, especialmente en momentos en que casi había desistido. Les hemos inculcado la cultura del esfuerzo y el sacrificio para conseguir logros y no rendirse. Son buenas estudiantes, así que he tenido que ponerme a la altura.

A mis padres, Juanita que me hace feliz verla orgullosa de todo cuanto hacemos sus hijos y nietas, y a Ramón, fallecido, que habría compartido la misma satisfacción.

A Ivette, futura brillante abogada, que ha asumido parte de mis funciones profesionales durante estos últimos meses para que yo pudiera dedicar más tiempo a finalizar este trabajo.

Muchísimas gracias, de corazón.

ABREVIATURAS

ACCID	Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEIE	Agrupación Europea de Interés Económico
Art.	Artículo
BI	Base Imponible
BOE	Boletín Oficial del Estado
BORME	Boletín oficial del Registro Mercantil
CC	Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
CCCat	Código Civil de Cataluña
CCom	Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885)
CE	Comunidad Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
CIRCE	Centro de Información y Red de Creación de Empresas
CIRIEC	Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa
CE	Constitución Española (27 de diciembre de 1978)
CV	Cuestión Vinculante
Coop	Cooperativa
DGT	Dirección General de Tributos
DGRN	Dirección General de Registros del Notariado
DOGC	Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya

DUE	Documento Único Electrónico
ECR	Entidades de capital-riesgo
EICC	Entidades de Inversión Colectiva Cerradas
EOI	Escuela de Organización Industrial
ETVE	Entidades de Tenencia de Valores extranjeros
FAB	Fondos de Activos Bancarios
FCR	Fondos de Capital Riesgo
FCRE	Fondos de Capital Riesgo Europeos
FESE	Fondos de Emprendimiento Social Europeos
FIAM	Fondos de inversión en activos del mercado monetario
FII	Fondos de inversión inmobiliaria
FIM	Fondos de Inversión mobiliaria
FOGAIN	Fondo de Garantía de Inversiones
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio
FTH	Fondo de Titulización Hipotecaria
HP	Hacienda Pública
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBEE	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras
IIC	Instituciones de Inversión Colectiva
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados

LC	Ley de Cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio)
LCoopCat	Ley de Cooperativas de Cataluña (Llei 18/2002, de 5 de juliol)
L 22/2014	Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva
L 22/2003	Ley Concursal (Ley 22/2003, de 9 de julio)
L 18/1982	Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.
L 50/2002	Ley de Fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre)
L 2/1981	Ley de Regulación del Mercado Hipotecario (Ley 2/1981, de 25 de marzo)
LGT	Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)
LGP	Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003, de 26 de noviembre)
LIRPF	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
LIIC	Ley de Instituciones de Inversión Colectiva (Ley 25/2003, de 4 de noviembre)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de Diciembre)
LJCA	Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)
LMVMC	Ley Montes Vecinales en Mano Común (Ley 55/1980, de 11 de noviembre)

LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre)
LRFC	Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas (Ley 20/1990, de 19 de Diciembre)
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre)
LRMH	Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del Mercado hipotecario
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio)
LSP	Ley de Sociedades Profesionales (Ley 2/2007, de 15 de marzo)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo)
MOU	Memorandum of Understanding on Financial Sector Policy Conditionality
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIF	Número de identificación fiscal
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1643/1990, de 20 de Diciembre)
PYMEs	Pequeñas y Medianas Empresas
RD	Real Decreto
RD 304/2004	Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (Real Decreto

	304/2004, de 20 de febrero)
RDL	Real Decreto Ley
RD Leg	Real Decreto Legislativo
RDL 4/2015	Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.
REVESCO	Revista de Estudios Cooperativos
RGR	Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio)
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 1777/ 2004, de 30 de julio)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre)
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio)
SA	Sociedad Anónima
SAL	Sociedad Anónima Laboral
SAREB	Sociedad de Gestión de Activos procedentes de Reestructuración bancaria
SAT	Sociedad Agraria de Transformación
SCE	Sociedad Cooperativa Europea
SCR	Sociedad de Capital-Riesgo
SGEIC	Sociedades Gestoras de Entidades de Inversión Colectiva de tipo cerrado
SGII	Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva

SICAV	Sociedad de Inversión de Capital Variable
TC	Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TPO	Transmisiones patrimoniales onerosas
TRLRFPF	Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones
TS	Tribunal Constitucional
UTE	Unión Temporal de Empresas

INTRODUCCIÓN

OBJETO DE ESTUDIO

El objeto de estudio de este trabajo es la relación de sujeción al impuesto sobre sociedades del diverso elenco de entes que han ido proliferando y que operan en la realidad económica española.

Así cuando el artículo 1 de la ley 27/2014 de 27 de noviembre establece que el impuesto sobre sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley nos planteamos si efectivamente todas las sociedades están sujetas a este impuesto o existen excepciones y en base a que criterio¹.

Y en cuanto al conjunto de "demás entidades jurídicas" que deben tributar conforme a esta Ley, intentamos delimitar a qué entidades se refiere, cual es su naturaleza jurídica, si la concesión de la personalidad jurídica a través de una norma civil o mercantil las convierte *ipso iure* en sujetos pasivos o si por el contrario el único elemento delimitador es la inclusión del tipo de entidad a modo de listado enumerativo en el artículo 7 de la Ley.

Además hay que tener en cuenta que no todas las demás entidades jurídicas van a acabar tributando, ya que el artículo 9 de la Ley nos depara otra enumeración en la que distingue entre entidades exentas y parcialmente exentas.

Forma parte necesaria del estudio, además de las sociedades y entidades como sujetos pasivos, la figura del sujeto activo y en que ámbito territorial se aplicará el impuesto, que si bien es el territorio nacional habrá que atender a lo dispuesto en el art. 2 del impuesto sobre su extensión a zonas adyacentes de conformidad con el derecho internacional.

En cuanto al estudio del punto de conexión este vendrá prefijado por la residencia en territorio nacional en base al domicilio social de la entidad, pero habrá que tener en cuenta a nivel interno los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor. Y en un contexto cada vez más globalizado hay que atender a lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales, aspectos que también habrá que afrontar.

¹ Por ejemplo en el momento de iniciar el trabajo las sociedades civiles no tributaban por el impuesto sobre sociedades sino en atribución de rentas.

OBJETIVOS

Los objetivos por tanto de esta tesis son los siguientes: En primer lugar analizar y delimitar que sociedades y que entidades son sujetos pasivos del impuesto más allá de la mera enumeración contenida en la propia ley. Y en segundo lugar porqué y en base a qué criterios.

Forma parte de los objetivos descritos estudiar las sociedades y entidades citadas en la ley del impuesto así como aquellas no citadas. Establecer con ello si la enumeración de las entidades sujetas, exentas y parcialmente exentas es *númerus apertus* o *númerus clausus*, y si dicha delimitación legal ha sido corregida o matizada por la doctrina y la jurisprudencia.

De entre ellas dedicaremos especial atención a la sociedad civil con objeto mercantil, ya que se trata de una forma jurídica que es sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades con efectos de 1 de enero de 2016, que con anterioridad tributaba por IRPF, y que presenta por su reciente incorporación cuestiones todavía no resueltas, resultando por otra parte de gran interés práctico ya que es una de las formas habituales utilizadas por pequeños empresarios.

PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

En el marco de las principales preguntas de investigación que nos planteamos pretendemos dar respuesta a que ocurre si existen sociedades o entidades que no están enumeradas en alguno de los listados. Que efecto se deriva de ello. Si el resultado puede ser la sujeción a otro impuesto, normalmente el de la renta de las personas físicas a través de la atribución de rentas a sus socios o partícipes o en cambio puede llegar a no tributar.

En el concreto ámbito de la sociedad civil con objeto mercantil las cuestiones planteadas y a las que intentaremos dar respuesta son en relación a los efectos prácticos y colaterales que conlleva dicho cambio. Nos referimos al nuevo marco socio-sociedad, a la retribución de las funciones de administrador, así como a la imposibilidad de continuar acogido a diferentes regímenes especiales del impuesto sobre el valor añadido, entre otros.

También en el marco de la fiscalidad internacional, exclusivamente en relación a la sujeción respecto al territorio nacional pretendemos dar respuesta a si los mecanismos establecidos en la ley del impuesto, son adecuados, acordes, compatibles o no con los tratados y convenios internacionales, si aportan seguridad jurídica a las empresas y si son útiles para evitar deslocalizaciones ficticias.

MARCO TEÓRICO

Una vez definidos sucintamente el objeto de estudio, los objetivos buscados y las principales preguntas de investigación en que se centra esta Tesis, comentaré que la elección del tema no fue fácil. Estuvimos valorando y descartando otros posibles temas de investigación, gustaban todos y ninguno a la vez, hasta sí que detectamos que las preferencias y la motivación por aprender más y profundizar en alguna institución en concreto nos llevaba siempre a tratar algún aspecto relacionado con la fiscalidad del impuesto sobre sociedades.

Una vez elegido el tema general o impuesto sobre el que queríamos trabajar había que decidir, acotar materia, centrar el objeto. Nuevamente hubo que descartar aspectos interesantísimos relacionados con el impuesto. En este contexto de búsqueda de algún tema a tratar novedoso y que pudiera aportar algo de interés en la propia elaboración de la tesis y, humildemente, para la comunidad, cabe resaltar que se estaba gestando una reforma fiscal que pretendía reformar el conjunto de la fiscalidad afectando a los principales impuestos estatales y a la Ley General Tributaria.

Los primeros borradores de la reforma fluían entre los profesionales del sector y en cuanto al tratamiento de los contribuyentes en el impuesto sobre sociedades se preveían cambios, como así fue. Ello nos brindó la oportunidad de elegir este tema como el de estudio de la tesis.

En efecto, tras diversos informes de una comisión de expertos el gobierno hizo públicos en junio de 2014 cuatro anteproyectos de ley que afectaban al Impuesto

sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades, al impuesto sobre el valor añadido y a la Ley General Tributaria.²

Si bien las modificaciones operadas en IRPF, IVA y Ley General Tributaria constituyen una importante reforma de las leyes 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, la 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA y la 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la reforma en el ámbito del impuesto sobre sociedades fue más ambiciosa, al menos en cuanto a su puesta en escena, ya que se derogó la norma anterior por una totalmente nueva.

El marco teórico de la tesis, viene marcado por tanto por el objeto y objetivos trazados, de modo que hemos estructurado el trabajo en un primer capítulo que se centra sobre los sujetos de la relación jurídico-tributaria. Se analiza la naturaleza jurídica de la citada relación jurídico-tributaria y sus partes, cual ha sido la evolución y las principales corrientes doctrinales. Se tratan también figuras conexas con el sujeto pasivo como son la del repercutido, el sustituto o el retenedor, haciendo incluso referencia a los responsables y sucesores.

En el capítulo segundo se enumeran los sujetos pasivos que deberán tributar por el impuesto sobre sociedades, su ámbito de aplicación, el hecho imponible, y por su carácter de nexo de conexión entre sujeto activo y pasivo se dedica especial atención al tratamiento del domicilio y la residencia fiscal.

El capítulo tercero se dedica a la persona jurídica. Se trata del capítulo que incorpora más elementos conceptuales de derecho civil, ya que son constantes las referencias de las sociedades en particular en cuanto que sujeto pasivo del impuesto, a la obtención de la personalidad jurídica, aspecto regulado en derecho privado. Pero no solamente se analiza el concepto de persona jurídica civil, también mercantil dada la importancia del derecho de sociedades en este ámbito e incluso administrativo en relación a las corporaciones de derecho público. Especial tratamiento se dedica a las sociedades irregulares y en formación en relación a la obtención de personalidad jurídica y subsiguiente consideración de sujeto pasivo.

El capítulo cuarto trata en particular de las diversas sociedades y entes sujetos al impuesto sobre sociedades. Sus características jurídicas, con especial tratamiento

² Dichos anteproyectos sufren diversas alteraciones durante los trámites de aprobación en el Congreso y el Senado y finalmente desembocan en la publicación de los del IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades en el Boletín Oficial del Estado el día 28 de noviembre de 2014.

de tipos de sociedades que tienen particularidades o normativa propia catalanas como es el caso de las cooperativas.

Finalmente el capítulo V analiza el régimen fiscal de las entidades descritas en el apartado anterior así como otras entidades menos usuales que son tratadas más sucintamente. Cuestión común de los capítulos IV y V, previos a las conclusiones es que del análisis conjunto de su naturaleza jurídica y de su fiscalidad se determina cuáles son sujeto pasivo y cuáles no. También común a estos dos capítulos está el tratamiento específico y más amplio de las sociedades civiles, tanto en su vertiente civil como en su vertiente fiscal, comentando numerosas consultas tributarias de la Dirección General de Tributos en relación a la delimitación del objeto mercantil y diferenciándolas de otra figura similar como es la comunidad de bienes.

METODOLOGÍA EMPLEADA

La metodología empleada y tratamiento de cuanto aquí se expone ha consistido en un estudio pormenorizado de cada una de las formas jurídicas citadas en la ley del impuesto sobre sociedades. En algunas de ellas el aproximamiento ha sido fácil, toda vez que en la práctica profesional figuras como la sociedad limitada o la sociedad civil, por ejemplo, son conocidas y en mayor o menor medida hemos afrontado problemas reales. Más lejanos y teóricos nos resultan diversos parámetros de entidades tales como las sociedades de capital riesgo o de las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva que gestionan entidades de capital riesgo.

En todo caso el punto de partida a nivel legal ha sido casi siempre la propia ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades y la propia ley de creación o reconocimiento de la figura jurídica en cuestión, así por ejemplo hemos tenido que ver para las sociedades mercantiles lo establecido en el Real Decreto Legislativo 1/2010 por el que se aprueba el texto refundido de la ley de sociedades de capital.

De este modo, y salvo en entidades cuya norma de régimen fiscal está regulada aparte como es el caso de las cooperativas, se configura el núcleo legal y fiscal de cada una de las sociedades enumeradas. A partir del derecho positivo complementando en ocasiones con normas de carácter supranacional se ha buscado doctrina científica, consultas administrativas y jurisprudencia.

Para la obtención y consulta de dicho material se ha recurrido físicamente a las bibliotecas de la Universidad Rovira y Virgili en Tarragona, la de la Universidad de Lleida, la del colegio de abogados de Lleida, la de la Asociación Profesional de Técnicos Tributarios de Cataluña y Baleares de Barcelona y Lleida, así como a libros y revistas científicas de suscripción a nivel privado y del despacho profesional del que formo parte.

Y a nivel telemático se ha trabajado con buscadores de libre contenido como google o google académico, accediendo a páginas web de centros oficiales tales como las de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o las de la Generalitat de Cataluña.

Asimismo, al estar adherido el despacho profesional de quien suscribe a diversos colegios profesionales se ha contado con buscadores propios y con artículos exclusivos preparados por y para el asesoramiento específico en temas fiscales, escritos por catedráticos o profesores titulares de universidad, notarios, inspectores de finanzas u otros profesionales de reconocido prestigio: Estas entidades son el colegio de abogados de Lleida, el Colegio de Gestores Administrativos de Cataluña y la Asociación Profesional de Técnicos Tributarios de Cataluña y Baleares.

Finalmente se ha contado con buscadores especializados a los cuales estamos suscritos, que disponen de gran cantidad de jurisprudencia, doctrina administrativa y de autores, libros, manuales, revistas especializadas, etc. Se trata de insignis aranzadi i francis lefebvre el derecho.

El método con el que se ha plasmado dicha información ha sido de la ley al detalle. O sea método deductivo partiendo de lo establecido en la ley y ante cuestiones no claras acudir a la doctrina o material escrito al respecto, para cuestionarnos y aclarar su contenido. Ante otras cuestiones con diferentes puntos de vista doctrinales se han contrastado ambas opiniones para llegar a una conclusión mayoritaria si la hay o en caso contrario ha quedado el tema abierto.

En el último apartado del trabajo, el de las conclusiones se da respuesta a los planteamientos efectuados.

Capítulo I.- SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

I.1.- LA RELACIÓN JURÍDICA

La obligación de tributar, o sea la relación de sujeción entre cualquier obligado tributario y uno o varios impuestos se enmarca en el ámbito de una relación jurídica. Dicha relación, en tanto que obligatoria delimita quien realiza el hecho imponible, convirtiéndose con ello en sujeto pasivo.

La idea y concepto de relación jurídica, como situación en que se encuentran varias personas entre sí, constituye precisamente junto con el estudio de la persona el eje de los conceptos básicos del Código Civil.

El concepto de relación jurídica no es pacífico, pues al tratarse de una creación doctrinal y no estar definida por el ordenamiento jurídico, las posturas de los autores son diversas. Así, en un primer estadio debe partirse de la existencia de la relación entre humanos, entre personas, entendiendo el natural sentido de contacto social entre congéneres, contacto que crea la relación humana, actividad que siendo de sociedad vincula por necesidades o intereses particulares que pueden ser sentimentales, religiosos, económicos o de cualquier tipo de manifestación social. Todas estas relaciones humanas tienen diferentes grados de importancia para la misma sociedad. No toda relación humana es relación jurídica.

En efecto, la gran mayoría de relaciones, contactos, conversaciones entre humanos no generan en sí mismas, una relación jurídica, ni se desprenden estrictamente de las mismas una serie de derechos y obligaciones para las partes. Sin embargo, cuando tienen consecuencia para el derecho estamos ante una relación jurídica.

El derecho no regula las conductas personales individuales que no trascienden del ámbito de su autor. Regula lo que la doctrina denomina conductas de convivencia, es decir, aquellos actos o conductas que trascienden y se proyectan sobre otras personas.³ Se podría por tanto afirmar que la relación jurídica es la relación humana que tiene consecuencias para el derecho positivo.

³ (RUIZ-RICO RUIZ & MORENO-TORRES HERRERA, 2007)

La expresión relación jurídica fue acuñada por primera vez por Savigny⁴ en el siglo XIX en su "Sistema de Derecho Romano actual". Frente a la exaltación individualista del derecho subjetivo y los derechos de la persona por las revoluciones políticas del siglo XVIII, aparece, como base del Derecho, la idea, más comunitaria, de la relación jurídica que este autor define como la relación de persona a persona determinada por una regla jurídica, la cual asigna a cada individuo un poder en donde su voluntad reine independientemente de otra voluntad extraña.

El punto de partida se puede obtener de la *obligatio romana*⁵, según la cual la obligación es un vínculo jurídico por virtud del cual una persona –deudor- es constreñida frente a otra- acreedor- a realizar una determinada prestación. La obligación consta así de dos elementos: el débito y la responsabilidad, el deber de cumplir la prestación y la sujeción que se deriva del incumplimiento.⁶

Sin embargo lo que interesaba a Savigny no eran las prerrogativas particulares de la persona. La preexistencia de un derecho, y cuál fuere su contenido, únicamente se podrán juzgar en función de la relación jurídica anterior a él. El concepto de relación jurídica se anteponía claramente al Derecho subjetivo.⁷ Finalmente, la inmensa mayoría de los autores parten, al igual que Savigny, de que la relación jurídica se produce sólo entre personas, aunque a la hora de definirla podemos encontrar gran variedad de criterios.

Así, José Castán⁸ considera que la relación jurídica es la relación de la vida real protegida y regulada en todo o en parte por el Derecho.

⁴ (SAVIGNY, 1878)

⁵ (MIQUEL, 1987) En la compilación de Justiniano se encuentran dos definiciones de obligación: La primera de ellas en las Instituciones (3,13) y se suele atribuir a Florentino (jurista del siglo II d.J.):

Obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura (La obligación es un vínculo jurídico, por el que necesariamente somos compelidos a realizar una determinada prestación según los Derechos de nuestra ciudad) y la otra, que se atribuye a Paulo (Digesto 44, 7, 3) *Obligationum substantia non in eo consistit ut aliquod corpus nostrum aut servitutem nostram faciat, sed ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid vel faciendum vel prestandum*. (La naturaleza de las obligaciones no consiste en hacernos adquirir una cosa corporal o una servidumbre, sino que otra persona quede constreñida a darnos algo, a hacer algo o a responder por algo).

⁶ (IGLESIAS, 1972)

⁷ (HATTENHAUER, 1987)

⁸ (CASTAN TOBEÑAS, 1984)

Como se desprende de la apuntada noción –sigue diciendo Castán -, la relación jurídica presupone siempre 2 elementos:

- a) El elemento material, constituido por la relación social apta para la regulación jurídica. No todas las relaciones de los hombres reciben el cuño jurídico.

En este sentido el derecho objetivo, por su naturaleza moral y por la función que le corresponde, extiende su poder ordenador y su protección solamente a aquellas relaciones jurídicas que sean dignas y estén necesitadas de esa protección: dignas, en cuanto sirvan a los fines humanos; necesitadas de protección, en cuanto se hallen expuestas a los ataques de los hombres y no estén suficientemente protegidas por otro poder.⁹

- b) El elemento formal, constituido por la determinación de la ley o consecuencia jurídica, que recae sobre la relación de hecho, y que puede tener un contenido diverso. Ordinariamente, el contenido de la relación jurídica se manifiesta en facultades de poder y deberes correlativos. Pero no siempre las relaciones jurídicas son fuente inmediata de derechos y obligaciones, pues algunas veces son sólo la base de derechos y deberes futuros, que únicamente han de nacer al cumplirse ulteriores requisitos.

Entre otros autores cabe citar al profesor Albaladejo¹⁰ que la define como “vínculo jurídico que liga a dos o más personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), para la satisfacción de un interés de éste, digno de protección; ya éste (acreedor) le compete un correspondiente poder (llamado derecho de crédito) para pretender tal pretensión”.

A juicio de Díez Picazo y Antonio Gullón¹¹, lo que define la relación jurídica es, por una parte, su carácter orgánico u organizado y, por otra, la función social que está llamada a desarrollar o a desplegar. De este modo, los caracteres que derivan de la misma son los siguientes:

⁹ (CLEMENTE DE DIEGO, 1930)

¹⁰ (ALBALADEJO GARCIA, 1981)

¹¹ (DÍEZ PICAZO, LUIS; ANTONIO GULLON, 1973)

- a) La relación jurídica es siempre una situación jurídica: Deriva de ello el que se trate de un fenómeno de carácter estático, que debe ser distinguido de los fenómenos de signo dinámico, como son los actos jurídicos. Caben así actos jurídicos constitutivos, modificativos o extintivos de relaciones jurídicas, pero siempre serán cosa distinta el acto y la relación afectada por el mismo.
- b) Es necesario que aparezcan dos términos personales como polos de la relación. No nos referiremos a relaciones jurídicas cuando la relación sea entre una persona y una cosa, sino únicamente cuando sea entre personas.
- c) La relación jurídica es siempre una situación unitaria y establemente organizada y disciplinada por el ordenamiento jurídico. Son ejemplo de las mismas las que hay entre marido y mujer, padre e hijo, nudo propietario y usufructuario o entre arrendador y arrendatario. En cambio no se produce relación jurídica por meros contactos fugaces o desconectados entre personas.

Por supuesto, cuando nos referimos a que la relación jurídica se produce entre personas, hay que dejar muy claro que nos referimos tanto a personas físicas como personas jurídicas. Se originan en consecuencia Derechos a favor de las personas que intervienen en las relaciones jurídicas y unos correlativos deberes.

De la relación jurídica surgen las figuras activas y pasivas; en la posición activa la figura del acreedor que ostenta el derecho de poder exigir en su propio interés o beneficio la conducta o deber de prestación que frente a él ha asumido el deudor u obligado, consistente en dar, hacer o no hacer alguna cosa.¹² Y en tanto que derechos de crédito tienen un contenido patrimonial, son transmisibles, y pueden incluir incluso deberes de comportamiento que redundan en su propio interés.¹³

En realidad, toda relación jurídica está encaminada a satisfacer intereses públicos e intereses privados, tratándose normalmente de relaciones complejas en las que en el lado activo del sujeto deben enumerarse como básicas la potestad y el derecho subjetivo; si bien junto a ellas hay toda una serie de posiciones jurídicas que pueden calificarse de secundarias: intereses legítimos, ilegítimos, difusos situaciones jurídicas interinas, con especial importancia del concepto de acción.¹⁴

¹² Artículo 1088 del Código Civil: " Toda obligación consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa ".

¹³ (PUIG FERRIOL, LLUIS; GETE-ALONSO CALERA, MARIA CARMEN; GIL RODRIGUEZ, JACINTO; HUALDE SANCHEZ, JOSE JAVIER, 1998)

¹⁴ (LOPEZ & MONTES, 1998)

Lo específico del concepto de potestad reside en la conexión del poder con el deber de desempeñar una cierta función (el poder se atribuye para el cumplimiento de la función, es el instrumento de la misma: se da el poder porque se tiene el deber de desempeñar la función) y se suele manifestar en una sujeción o subordinación de la persona en cuyo favor se desempeña dicha función.¹⁵

El concepto del Derecho Subjetivo, puede definirse en sentido amplio como un poder respecto a determinado bien concedido inicialmente por el Ordenamiento Jurídico a la persona para la satisfacción de intereses dignos de protección. Dicho concepto se predica principalmente de la teoría de la voluntad de Savigny, mientras que para Ihering, y según la teoría del interés realmente el derecho subjetivo es un interés jurídicamente protegido. En todo caso se trata de un poder de dominación independiente, de un señorío unitario que se entrega a la persona y que conlleva un conjunto de facultades consistente en la posibilidad de realizar diversas actuaciones en su interés protegidas por el Ordenamiento Jurídico.

El concepto de Derecho subjetivo no viene definido en el Código Civil, caracterizándose por los siguientes presupuestos:

- 1º. Es una facultad: Reside en la posibilidad de obrar o de actuar que tiene la persona. No la tiene solamente el Estado o la Administración sino que lo tienen también los particulares, sean personas físicas o jurídicas.
- 2º. Para que exista un Derecho Subjetivo es necesario que exista otra u otras personas que tengan un deber correlativo de ese derecho subjetivo, siendo obvio por tanto que la idea de obligación requiere ya, de partida, considerar la existencia de sujetos que ocupan posiciones contrapuestas.¹⁶
- 3º. Es necesario que exista una norma jurídica: una norma de Derecho objetivo que consagre y reconozca la existencia de ese derecho subjetivo.

En cuanto al concepto de acción podemos definirla como la posibilidad que tiene la persona de acudir ante los Tribunales en defensa de sus derechos subjetivos cuando estimen que el sujeto pasivo ha vulnerado su deber correlativo, de manera

¹⁵ Por ejemplo respecto de la función de administrar el tráfico, la potestad recae sobre la Dirección General de Tráfico

¹⁶ (LASARTE GONZALEZ, 2015)

que el titular del Derecho reclama de aquellos que se pronuncien mediante una resolución.¹⁷

En la parte pasiva de la relación jurídica cabe situar al sujeto pasivo, deudor de la obligación, obligado a cumplir con el contenido de la prestación que consistirá habitualmente en dar, hacer o no hacer, pero que incluirá también otras prestaciones accesorias tales como el deber de conservación, el de pagar intereses, el de asumir ciertos riesgos, el de entrega en momento determinado, etc., que pueden resumirse en unos deberes de sujeción, obligación y carga.

I.2.- LA RELACIÓN JURÍDICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Partiendo del estudio general de la relación jurídica, y al afrontar su transposición al ámbito tributario, cabe decir que a nivel didáctico pueden establecerse múltiples clasificaciones de las relaciones jurídicas. Una de ellas, quizá la más importante a efectos del estudio que se pretende será la que distingue entre relaciones de Derecho Público y de Derecho Privado. Estas últimas podrán a su vez ser clasificadas en relaciones de tipo patrimonial, familiar o de cooperación social.

En cambio las relaciones de Derecho público serán aquellas en las cuales uno de los sujetos intervinientes es el Estado u otra entidad de carácter público, en el ejercicio de su *ius imperii* o en función de su soberanía. Hay que matizar que son relaciones de Derecho privado aquellas que se establecen entre particulares y aquellas en las que interviene el propio Estado o los Entes Públicos, pero sometidos a las normas de Derecho privado¹⁸, como por ejemplo en un contrato de arrendamiento de una oficina de un organismo público.

La relación jurídica que deriva del ámbito tributario es de Derecho Público, ya que la administración tributaria está dotada del *ius imperii*. ¿Cabe referirse a la existencia de un Derecho Subjetivo Público? Si bien es posible y legítima la categoría, la calificación de derecho subjetivo debe reservarse únicamente para los derechos de que es titular la persona frente al Estado o Administración Pública. Frente al individuo, el Estado no es titular de derechos subjetivos, sino que los poderes jurídicos de los que el Estado se encuentra investido en sus relaciones

¹⁷ (RUIZ-RICO RUIZ & MORENO-TORRES HERRERA, 2007) opus cit.

¹⁸ (DIEZ PICAZO, LUIS; ANTONIO GULLON, 1973)opus cit. Página 177

públicas con los ciudadanos no son verdaderos y propios derechos subjetivos, sino potestades.¹⁹

La relación jurídico-tributaria debe partir de la relación jurídica. Con lo expuesto hasta este momento podemos afirmar que se trata de una relación jurídica de ámbito público, ya que una de las partes intervinientes está dotada de *imperium*, con lo cual la relación de sujeción será más intensa, hasta el punto de que más estrictamente deberemos referirnos al concepto de potestades en lugar del de derecho subjetivo público. La potestad del Estado no necesita de la voluntad de contratar o relacionarse o no del ciudadano para que se produzca el deber de sujeción. También va a ser una relación caracterizada por su objeto, o sea la materia social que queda afectada por la relación y, en definitiva, los bienes e intereses a que la misma se refiere. De modo sencillo podemos afirmar que la relación jurídico tributaria se caracterizará por la exigencia de pagar tributos conforme a unos principios tales como los de progresividad y capacidad económica para el sostenimiento de los gastos públicos.

A partir de las definiciones de juristas del ámbito privado vemos que el profesor de Derecho Tributario FERREIRO LAPATZA²⁰ define la relación jurídico tributaria como "el vínculo jurídico entre un sujeto activo titular de un Derecho subjetivo y otro pasivo u obligado".

Está claro que los elementos que intervienen en la relación jurídica son aplicables al ámbito tributario, siendo éstos el vínculo jurídico, los sujetos, la prestación y la causa.

El vínculo es el nexo que liga a una persona a la otra, y engloba el débito o deber de prestación, frente al que existe en crédito o derecho del acreedor a exigir el cumplimiento.

Los sujetos son las personas ligadas por el vínculo. Toda obligación requiere, como mínimo, de un sujeto activo y un sujeto pasivo.

La prestación es el contenido u objeto de la obligación y está constituida por la conducta en cuya observancia estriba el deber del obligado. Como requisitos de la prestación se exige que ésta sea lícita, posible y determinada (o determinable).

La causa es el fin objetivo e inmediato a que la obligación se dirige. La causa en el ámbito de las atribuciones patrimoniales responde a esta necesidad: Todo

¹⁹ (DIEZ PICAZO, LUIS; ANTONIO GULLON, 1973) opus cit. Página 184

²⁰ (FERREIRO LAPATZA, 2013)

desplazamiento de bienes de un patrimonio a otro debe tener su origen y fundamento en una razón que el ordenamiento jurídico considere justa”.

Los fundamentos de la relación jurídico-tributaria y en definitiva la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, nace, como no podía ser de otro modo, de nuestra Constitución, de modo que en base al art. 31 de la misma, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

El artículo 133.1 de la Constitución Española establece que “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”, y en su punto 2 que “las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las Leyes”.

La ley es, por tanto, el fundamento, origen y justificación de la relación jurídico-tributaria y de sus elementos integrantes pudiéndose apreciar el vínculo, los sujetos, la prestación, que no siempre será estrictamente pecuniaria y la causa, consistente en la necesidad de que todos sufraguemos los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. El principio de reserva de ley en materia tributaria opera así como la clave en ámbito tributario. Y en una primera afirmación podemos sostener que si bien la relación jurídica, en concreto la civil del derecho de obligaciones (artículo 1.089 del Código Civil) nace de la ley, de los contratos y cuasicontratos, y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia, la reserva de ley en ámbito tributario hace que las obligaciones derivadas de la misma se produzcan exclusivamente por mandato de la Ley.

Diversos autores, como MAFFEZONI²¹, en Italia o RODRIGUEZ BEREIJO²² en España son partidarios de la llamada tesis del procedimiento de imposición, ya que

²¹ Partiendo de Maffezoni, examina Perez de Ayala el concepto amplio de relación jurídica incluyéndose en la misma las obligaciones como los demás vínculos entre Administración y administrado que regula el derecho. A pesar de que la obligación tributaria material nace de la ley es necesaria una actividad administrativa que concrete y determine su cuantía: “el accertamento”. De aquí enlaza con la teoría de las potestades de la Administración en materia de investigación, liquidación, comprobación y recaudación tributaria. De ello se deduce que la relación tributaria es una relación de poder y no obligacional en que ambas partes se encuentran en un plano de igualdad.

²² Consecuencia de la insuficiencia de la tesis de la relación jurídica obligacional de contenido complejo para explicar la variadísima constelación de deberes, derechos y obligaciones que pueden vincular al ente impositor y al ciudadano, se asiste -en palabras de RODRÍGUEZ BEREIJO- «a un desplazamiento del énfasis de una perspectiva estática a un enfoque dinámico del fenómeno tributario, abandonando progresivamente el concepto de relación obligacional de Derecho Civil, en la que se incluían todo el

entienden que lo que caracteriza y define el tributo es la existencia de un procedimiento de imposición concebido como una serie de actos y de situaciones no correspondidos entre sí que se unifican por su fin típico cual es la obtención del ingreso. Se presenta la Administración como titular de un poder-deber de obtener recursos de quien constitucionalmente viene llamado a ello, debiendo desarrollar la función administrativa de hacer efectiva la contribución de los administrados al sostenimiento de los gastos públicos.

En efecto, actualmente se considera ya erradicada la teoría del tributo como una relación jurídico-tributaria obligacional. Así pese a que la definición legal nos remite, como veremos más adelante, a una suerte de definición compatible con la de relación jurídica, lo cierto es que estamos en presencia de esquemas múltiples que no resultan válidos para los numerosos supuestos en que se traduce el deber de contribuir.²³

Por ello nuestro derecho inviste a la Administración de determinadas potestades funcionales (potestades-función o poderes-deberes) que se configuran como un conjunto de potestades tributarias como las de comprobar e investigar, requerir información, analizar la contabilidad, entrar en los establecimientos mercantiles, liquidar, recaudar, sancionar..., colocando a los obligados tributarios ante una sujeción frente a tales potestades.

Es de difícil encaje en una relación jurídico obligacional con criterios de derecho privado las instituciones de las retenciones o de los pagos a cuenta de nuestro actual impuesto sobre la renta de las personas físicas. Asimismo en el impuesto sobre el valor añadido, los mecanismos de la repercusión. Difícilmente se entiende, en consecuencia, el funcionamiento del impuesto sin la colaboración del empresario que repercute y recauda del consumidor final.

conjunto de relaciones, de la más diversa naturaleza y contenido, que se establecen entre el Estado o ente público impositor y los sujetos pasivos en orden a la aplicación de los tributos». Desde esta nueva perspectiva se amplía el campo de acción de los sujetos que se relacionan con la Hacienda Pública, analizando las situaciones en que se encuentran esos mismos sujetos a lo largo de diversos momentos, en las diversas fases, por las que puede pasar la dinámica impositiva. Ya no interesa la concepción del tributo basado en los rígidos moldes de la obligación crediticia generada por la realización del hecho imponible, ni centrar su estudio en el proceso de formación y extinción de todas las situaciones subjetivas nacidas de su realización.

²³ El Tribunal Supremo en Sentencias tales como la de 5 de julio de 1991 o la de 22 de enero de 1993 proclama que la obligación jurídico-tributaria contiene una prestación compleja. De un lado, implica obligaciones de hacer para uno y otro sujetos: Presentación de declaraciones, aportación de datos, comprobación de valores, determinación de la deuda o liquidación - autoliquidación, entre otros casos-, etc.; y, de otro, supone una obligación de dar -pago del tributo-.

Otros autores, como Ernesto Eserverri y Juan López Martínez ²⁴ concluyen que los caracteres esenciales de la obligación tributaria principal son los siguientes:

- a) Que se trata de una obligación ex lege.
- b) Que dicha obligación es de derecho público: El interés público es el levantamiento de las cargas colectivas.
- c) Que dicha obligación es de contenido patrimonial.
- d) Y que es indisponible tanto para el deudor como el acreedor, estableciéndolo taxativamente el art. 18 LGT, pero también otros como el 75 LGT o el 7.2 de la Ley General Presupuestaria.

I. 2. 1.- DEFINICIÓN LEGAL

La Ley General Tributaria define en su art. 17 apartado 1 la relación jurídico-tributaria de forma amplia como “el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”, debiéndose destacar que conforme al apartado 5 los elementos constitutivos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Del art. 17 apartado 2 de la LGT se deriva que pueden extraerse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración²⁵, así

²⁴ (ESEVERRI MARTINEZ ERNESTO, LOPEZ MARTINEZ JUAN, PEREZ LARA JOSE MANUEL, DAMAS SERRANO ANTONIO, 2015) “Las dificultades para hallar un esquema dogmático o conceptual unitario al que reconducir la compleja realidad del tributo han llevado finalmente, a la doctrina mayoritaria a reconocer, por una parte, la fungibilidad de los esquemas tributarios, esto es, a reconocer que no existe una estructura única válida para todos los tributos y, por otra, a renunciar a explicar el instituto tributario como una única relación jurídica o como un único procedimiento de imposición, así como a recalcar la necesidad de completar la visión intersubjetiva característica de la relación acreedor-deudor, con la perspectiva dinámica o procedimental derivada de las funciones, la actividad y los procedimientos administrativos dirigidos a la aplicación del tributo”.

²⁵ El término "pueden" tal y como aparece en el citado artículo no se corresponde con la realidad, la cual muestra claramente el variado y desbordante número de obligaciones de todo tipo que pesan sobre el contribuyente, y que no tienen correlativo en las que recaen sobre la administración tributaria.

como la imposición de sanciones tributarias en caso de incumplimiento²⁶. Por otra parte el 17, 3 LGT clasifica entre obligaciones tributarias materiales, formales, de carácter principal y accesorias. Podemos distinguir por tanto:

1. La obligación tributaria principal: Tiene por objeto el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT).

El concepto de cuota tributaria es el definido en el art. 56 LGT y consistirá habitualmente en una cuantía matemática objeto de aplicar el tipo de gravamen establecido por cada tributo a la base imponible o liquidable, sin perjuicio de que pueda tratarse de una cuantía fija establecida por ley en supuestos de deuda aduanera.

Se refiere a la entrega de una cantidad pecuniaria, sin perjuicio de que algunos tributos prevean como forma de pago alternativa la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Artístico.

2. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta (art. 23 LGT).

Consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal y se podrán deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.

²⁶ En el ámbito sancionador tributario es más evidente que entre el presunto infractor y la Administración tributaria no se establece ninguna relación jurídico-tributaria porque, en primer lugar, las sanciones no son tributos (art. 2,2 LGT) y, en segundo lugar, porque las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias (art. 25,2 LGT). Pero es que en dicho procedimiento, la equivalencia de derechos y obligaciones entre ambas partes se aparta totalmente de una relación jurídico obligacional, siendo en algunos aspectos más propia del derecho penal. De hecho los principios informadores del derecho penal son aplicables al derecho sancionador tributario, tal y como ha elaborado la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. Entre otras Sentencias la STC 308/2006 señala que no se puede olvidar que, aunque las garantías establecidas en el art. 24 CE son aplicables también en los procedimientos administrativos, tal operatividad queda restringida a los procedimientos sancionadores, en cuanto que son también manifestación de la potestad punitiva del estado. En el mismo sentido sentencias del TS de 6 de junio y 29 de septiembre de 2008, así como de 2 de julio y 15 de enero de 2009.

3. Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 24 LGT)

Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión (IVA), de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente como pueden ser los del trabajo o de rendimientos de actividades económicas.

4. Las obligaciones tributarias accesorias (art. 25 LGT)

Consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración Tributaria y cuya exigencia deriva de la relación principal. Participan de esta naturaleza:

- a) La obligación de satisfacer el interés de demora (art. 26 LGT)
- b) La obligación de satisfacer los recargos por declaración extemporánea (art. 27 LGT)
- c) La obligación de satisfacer los recargos del período ejecutivo (art. 28 LGT)
- d) Aquellas otras que imponga la ley.

En ningún caso tienen la consideración de obligaciones accesorias las sanciones tributarias.

5. Las obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT)

Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

A título de ejemplo pueden citarse las siguientes:

- a) Obligación de presentar declaraciones censales.
- b) Obligación de solicitar y utilizar NIF en las relaciones con trascendencia tributaria.
- c) Obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.
- d) Obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros.

- e) Obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos así como de conservarlos.
- f) Obligación de aportar a la Administración Tributaria libros, registros, documentos e información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.
- g) Obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.
- h) Obligación de entregar certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los perceptores de rentas sujetas a retención o ingresos a cuenta.
- i) Las obligaciones tributarias formales que establezca la normativa aduanera.

El propio artículo 29 LGT señala que, en desarrollo de lo dispuesto en el mismo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. En particular se ha aprobado el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos que dedica su título II a las obligaciones tributarias formales y comprendiendo dentro del mismo diversos capítulos que regulan las obligaciones censales, las relativas al domicilio fiscal, al NIF, a los libros registro fiscales y a las obligaciones de información.

En consecuencia, y a la vista de todo ello, estamos en presencia de esquemas múltiples que no resultan válidos para los innumerables supuestos en que se traduce el deber de contribuir.²⁷ Si analizamos las instituciones que conforman los derechos y deberes reconocidos entre los artículos 19 a 34 de la Ley General Tributaria los hay de muy difícil cabida en lo que sería una relación jurídica entre particulares concluyendo que la relación tal y como está conferida actualmente tiene su origen en el mandato de la ley y pese a que existe un correlato de derechos y obligaciones para ambas partes, la desigualdad de facto es enormemente desfavorable al obligado tributario. Por otra parte en la aplicación de determinadas obligaciones como puede ser la del derecho sancionador tributario resulta que entre el presunto infractor y la Administración no se establece ninguna relación tributaria porque, en primer lugar, las sanciones no son tributos (art.2.2 LGT) y, en segundo lugar, porque las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias (art.25.2 LGT). En definitiva, las sanciones tributarias traen causa de la comisión de un hecho ilícito o del incumplimiento de una obligación tributaria, pero quedan extramuros de la relación jurídico-tributaria.

²⁷ (DELGADO SANCHO, 2011)

Finalmente cabe citar que el artículo 24 LGT hace mención a un tipo de relación jurídico tributaria no entre la administración y el administrado, sino entre particulares resultantes del tributo, estableciendo que son obligaciones entre dichos particulares las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios, señalando entre otras, a las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente. La normativa propia de cada tributo: Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulan especialmente dichos actos entre particulares, pero si bien su contenido es claro y efectivo en relación con la administración, entre los propios particulares siempre ha gozado de una cierta indefinición y de una falta de concreción y de ejecutividad en relación a exigir su cumplimiento.

Para finalizar podemos afirmar que el propio artículo 17 LGT cuando establece en su apartado 4 que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por los particulares está considerando que estamos ante una obligación claramente ex lege, incluyendo en el ámbito de la misma a las potestades, y apartándose rotundamente del concepto de relación jurídica basada en criterios de derecho privado.

I.3.- SUJETO ACTIVO

El sujeto activo de la obligación tributaria es el acreedor de la obligación pecuniaria y el sujeto pasivo del deudor, por lo que en principio si partimos de un concepto de obligación tributaria principal, o sea la pecuniaria puede afirmarse que el problema de los sujetos activos de la obligación tributaria equivale al de la determinación del acreedor de dicha obligación, y el de los sujetos pasivos se refiere al mundo de los deudores. El carácter de obligación pecuniaria nos simplifica notablemente el problema. Sujeto activo es el que tiene el derecho de exigir el pago de la obligación; sujeto pasivo, el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria.

En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que de deberes.²⁸ Por ello, y partiendo tanto de tesis obligacionistas

²⁸ (CORTES DOMINGUEZ, 1965)

como de la teoría de la imposición hay que justificar la existencia de esta "desigualdad" entre ambos sujetos. La legitimidad de dichas desigualdades debe partir no obstante de un principio de igualdad: igualdad jurídica y no igualdad de hecho. O sea que ambas partes están sometidas por igual a la ley y a la jurisdicción de los tribunales, por lo que es admisible que por ley se establezcan medidas de protección de ciertas situaciones que a juicio del poder legislativo merezcan esa protección por razones de interés general.²⁹

Este privilegio será por tanto legítimo siempre que esté fundamentado en razones de interés general y no contradigan una norma constitucional. El punto de partida lo encontramos en la Constitución española en el artículo 31 por el cual la aplicación de los tributos encuentra su raíz y su identificación en el deber general de contribuir y ordena el sistema tributario habilitando las potestades administrativas para hacerlo cumplir y que conlleva funciones de gestión, de recaudación y de inspección.

Manifestación de las funciones exorbitantes, o cuanto menos que otorgan mayores potestades a la Administración Tributaria, y que residen no en el interés del sujeto activo como tal, sino como garantes del interés general. Dichas funciones tributarias son esencialmente de control (comprobación e investigación), las de liquidación que normalmente derivan de aquellas y las de recaudación conducentes al cobro de las deudas autoliquidadas por los sujetos pasivos o bien liquidadas o regularizadas por la propia Administración.

Sin duda, la propia función revisora de la Administración en materia tributaria supone una auténtica peculiaridad respecto del ordenamiento jurídico público en general. Es preciso agotar la vía económico administrativa acudiendo a los Tribunales económico administrativos con dependencia jerárquica del Ministerio de Hacienda antes de acudir a la vía contencioso-administrativa, donde realmente el principio de separación de poderes ostentará carta de naturaleza al tratar como partes "iguales" al administrado y a la Administración.

Pero, donde más se pone de manifiesto es en el ejercicio de la potestad sancionadora, la cual es única para toda la Administración aunque tiende a dividirse entre los diferentes campos de actuación de la misma³⁰. La Ley General Tributaria fija los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria en el art. 178 remitiendo a los genéricos regulados de la potestad administrativa

²⁹ (VALDES COSTA, 1967)

³⁰ (VAQUERO GARCIA, 2009)

remarcando la importancia de los de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.³¹

Sin embargo, no se trata ahora de verificar que la Administración Tributaria al imponer una sanción debe regirse por la aplicación de los citados principios, que están inspirados con los derecho penal³², sino en poner de manifiesto que el sujeto de la relación jurídica que puede hacer valer este tipo de potestad es unilateralmente el sujeto activo de la relación, sin perjuicio de una ulterior posibilidad revisoria (por la propia administración) o finalmente por el Contencioso Administrativo. Cabe remarcar no obstante una diferencia de calado; y es que la interposición de recursos ante liquidaciones tributarias no conllevan la interrupción de la ejecución de las mismas: principio *solve et repete*, mientras que los recursos ante sanciones sí conllevan la interrupción de la ejecución.³³

Conviene concretar por tanto que:

³¹ Los principios emanados de la LRJPAC art. 127 a 138 rigen para el ejercicio de la potestad sancionadora de todas las Administraciones Públicas, incluso la tributaria.

³² Puede citarse entre otras, la STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 4-3-2004, rec. 11282/1998: El Tribunal “a quo” no ha desconocido que -como ya puso de relieve la Sentencia de 5 de noviembre de 1998 que esta Sala del Tribunal Supremo y la propia Administración (a través, por ejemplo, de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988) han declarado que el art. 77.1 de la Ley General Tributaria ha de ser interpretado en función de la recepción, en el Derecho Tributario sancionador, de los principios propios del Derecho Penal y, en concreto, del de culpabilidad, de forma tal que la sanción correspondiente requerirá el carácter doloso o culposo de la conducta ilícita de que se trate.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, relativa al citado art. 77.1 indica, asimismo, que “la exclusión de cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa, pues, en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento jurídico”. Por eso -concluye-, “en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, pues más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”.

³³ El art. 212 de la Ley General Tributaria, en su apartado 3 establece que “La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

El sujeto activo sea fijado por la Ley. Quiere decirse que, al igual que el resto de los elementos estructurales de la obligación tributaria, el sujeto activo debe determinarse por la Ley. A ello obliga, sin duda, el principio de legalidad. No obstante, la Ley General Tributaria, cuando concreta este principio en su artículo 8 LGT no incluye al sujeto activo.

Algunos autores han distinguido entre los conceptos de poder tributario y competencia tributaria³⁴: El poder tributario coincide necesariamente en los entes con capacidad para legislar, a los que denominamos sujeto activo del poder tributario o titular de dicho poder³⁵ según lo establecido en el capítulo anterior.

En este sentido el término poder tributario puede definirse como el conjunto de competencias, potestades administrativas, atribuidas constitucionalmente a los entes públicos territoriales – Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales³⁶- con la única finalidad de lograr la satisfacción del interés general dentro de su ámbito territorial. O dicho de otro modo, es la potestad para establecer, aplicar y recaudar tributos.

Son, pues, dos conceptos que responden a dos realidades distintas, a dos momentos diversos de la vida del tributo. El primero corresponde a la creación de éste; el segundo se refiere al momento de la aplicación de la norma jurídica que lo estableció. Ahora bien, el ente titular del poder tributario puede determinar, por medio de una norma legal —único instrumento posible—, que los ingresos provenientes de ese tributo se dediquen a la satisfacción de sus propias necesidades, y para ello puede convertirse él mismo en acreedor de las deudas tributarias que la aplicación de la norma haga surgir.³⁷

³⁴ (ALBIÑANA, 1979)

³⁵ (MUÑOZ BAÑOS, 1990)

³⁶ (MONTROYA BARBAL, 2013) Respecto del poder tributario (Art. 149 CE), no se circunscribe al Estado, sino también a las Comunidades Autónomas y a las entidades locales.

Respecto de los criterios informadores del sistema tributario autonómico hay que tener en cuenta la Ley 8/1980 de 22 de septiembre LOFCA, principalmente los artículos 6, 7 y 11.

Respecto de los recursos de las Comunidades Autónomas; arts 157 CE y 4 LOFCA

Respecto del poder tributario de las Entidades Locales 133.2 y 137 a 141CE, así como art. 2 del TRLRHL

³⁷ De igual manera puede establecerse, por el contrario, que dichos ingresos se destinen a la cobertura de los gastos de otros entes, en cuyo caso puede disponer que sean estos últimos los que directamente cobren los tributos cuya gestión les ha sido asignada, convirtiéndose de este modo, por imperio de la Ley, en sujetos activos de las obligaciones tributarias que surjan con motivo de la aplicación de las Leyes reguladoras de tales tributos. De tal modo, que hay supuestos en los que el titular del poder tributario coincide con el titular del crédito tributario, y otros en los que las citadas titularidades corresponden a sujetos distintos. ¿Cómo actúa la Ley en cada una de estas dos clases de supuestos? ¿Cómo se determina en

Visto en el apartado anterior que la Constitución española establece que la potestad originaria para establecer tributos corresponde al Estado, mediante ley, la Ley General Tributaria transcribe prácticamente el mismo texto en su artículo 4.³⁸

Prosigue el artículo 5 LGT con el concepto de Administración Tributaria como conjunto de los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en los títulos III, IV y V, o sea la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión en vía administrativa.

En el ámbito de competencias del Estado dichas funciones han correspondido tradicionalmente al Ministerio de Economía y Hacienda, o al de Hacienda específicamente cuando en diversas organizaciones de Departamentos Ministeriales ha coexistido con el de Economía. Sin embargo, prosigue el propio art. 5, 2 LGT, en los términos previstos en su Ley de creación dichas competencias corresponden ahora, y desde su constitución efectiva el día 1 de enero de 1992 a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que sería quien en sentido amplio asuma la gestión y aplicación de los tributos, la imposición de sanciones y la revisión en vía administrativa con las únicas excepciones de la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el art. 217 LGT y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en la propia LGT.

Dado que el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto regulado por normativa estatal en su integridad veremos quién es el sujeto activo. Sin embargo, al no ser objeto de esta tesis no vamos a entrar en el estudio del sujeto activo de otros tributos ni a las especificidades de los mismos establecidas en el propio art. 5 cuando se trate de tributos autonómicos o locales.

la Ley a quién corresponde la titularidad de los créditos tributarios? En el primer supuesto, coincidencia en el mismo ente de las dos titularidades ; la Ley no suele incluir un precepto donde expresamente se aluda a la citada circunstancia, sino que, generalmente, el legislador establece que el tributo se recaudará por determinados órganos, que forman parte del ente titular. Pero ni siquiera es necesario que la remisión a los órganos recaudatorios se haga en la Ley de cada tributo, sino que a veces el legislador considera, por un lado, que determinados tributos pertenecen a una determinada categoría que se refiere al ente titular del poder tributario (por ejemplo, estatales, provinciales, locales, etc.), y de otro, determina que los tributos estatales se exigirán por el propio Estado, conforme a las normas de liquidación y recaudación oportunas

³⁸ Art. 4 de la Ley General Tributaria:

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.

Vemos que nos encontramos ante una situación en que el sujeto activo no es el mismo que tiene la potestad para crear el tributo. Así es, la facultad de crear un tributo, en este caso el impuesto sobre sociedades recae sobre el poder legislativo. El órgano del Estado que aprueba un tributo será el Congreso de los Diputados, mientras que las facultades amplias de gestión, recaudación, revisión, inspección, etc., van a recaer sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho de otro modo, quien tiene potestad para exigir el tributo no es quien lo crea. Cabe preguntarse a quien debemos considerar sujeto activo del impuesto sobre sociedades. Si se defiende la idea de una relación jurídico-tributaria basada en que el sujeto activo es quien tiene el derecho a exigir el cumplimiento de un conjunto de obligaciones/prestaciones, ya sean principales, accesorias, de origen material o formal, será la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por el contrario, si entendemos que rige la tesis del procedimiento de imposición el órgano de la Administración titular del poder-deber de obtener recursos de los sujetos pasivos en cumplimiento del mandato constitucional de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, también la respuesta ha de ser la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En efecto, a veces la titularidad de la competencia normativa, o sea del poder tributario, como ente capaz normativamente de crear el tributo, no coincide con el titular del crédito tributario, o con quien debe aplicar dicho tributo. Son Aspectos que hacen referencia a realidades distintas, como por ejemplo cuando se ceden determinados tributos a las Comunidades Autónomas o se crea un gravamen a favor de los municipios. Pero, es obvio que desde que se creó la Agencia Estatal de Administración Tributaria nunca coincide.³⁹

Por tanto será dicho ente quien podrá ejercer la potestad tributaria (art. 31.1 CE) que incluirá las obligaciones tributarias principal y accesorias, así como las de contenido material y formal, sin olvidar la potestad sancionadora prevista en el artículo 25.1 de la Constitución Española.

³⁹ (MARTINEZ LAGO, MIGUEL ANGEL; GARCIA DE LA MORA, LEONARDO;, 2007) "En la relación tributaria sólo puede ser sujeto activo un ente público (Estado, CCAA, Corporaciones Locales o los Entes encuadrados en la Administración institucional), soliendo identificarse este concepto con el del titular del crédito tributario o acreedor de la deuda tributaria".

I.4.- SUJETO PASIVO

Los artículos 35 y siguientes de la Ley General Tributaria abordan la regulación de los obligados tributarios, estableciendo el apartado 1 que “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

A continuación, en el apartado núm. 2 establece una amplia enumeración que incluye a los sujetos de la obligación tributaria principal, es decir, a contribuyentes y sustitutos del contribuyente, tal y como se desarrollará a continuación pero incluyendo además a los obligados a realizar pagos fraccionados, a los retenedores, a los obligados a practicar ingresos a cuenta, a los obligados a repercutir, a los obligados a soportar la repercusión, a los obligados a soportar los ingresos a cuenta, a los sucesores y a los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.⁴⁰

⁴⁰ Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, entre otros:

- a) Los contribuyentes.
 - b) Los sustitutos del contribuyente.
 - c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
 - d) Los retenedores.
 - e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
 - f) Los obligados a repercutir.
 - g) Los obligados a soportar la repercusión.
 - h) Los obligados a soportar la retención.
 - i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
 - j) Los sucesores.
 - k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.
3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
 4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.
 5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el art. 41 de esta ley.
 6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

Los siguiente apartados incluyen como obligados tributarios a aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, así como a los responsables a los que se refiere el artículo 41 de la LGT y a aquellos a los que se puedan imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

Podemos concluir, por tanto, que el sujeto pasivo es definido como una especie de la categoría genérica del obligado tributario. Así lo establece el artículo 36 LGT al dictar que:

“1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.”⁴¹

Así, el obligado tributario es el destinatario pasivo del ordenamiento jurídico-tributario, o sea quien soporta la obligación de pago y cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos. Dicho poder de sujeción puede recaer sobre personas físicas o jurídicas, y según establece el art. 35.4 LGT también sobre herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que,

7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

⁴¹ En este sentido consultas: Dirección General de Tributos, Consulta nº 19/2013 de 12 septiembre y DGT, Consulta nº V2305/2013 de 11 julio.

carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.⁴²

La LGT caracteriza a unos obligados tributarios como principales u originarios, llamados en primer lugar al pago de la deuda tributaria por su evidente relación con el hecho imponible. En este grupo podemos señalar sujetos pasivos: contribuyentes, sustitutos del contribuyente, repercutidos y retenedores. Mientras que existe otro grupo de obligados tributarios que lo son con carácter derivado. Ya que no cumplen el hecho imponible, y responderán en su caso, solidariamente o subsidiariamente.⁴³

⁴² Entre las notas comunes a las diferentes clases de obligados hay que dar cuenta también de la establecida en el artículo 35.7 de la LGT, que regula el régimen de lo que se conoce como pluralidad de obligados tributarios, situación que se da cuando concurren dos o más personas en la titularidad o realización del presupuesto de una obligación tributaria, estableciendo el citado precepto que dicha concurrencia «determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria», optando así por la regla de la solidaridad entre los deudores, distinta a la que establece en estos supuestos el Código Civil en su artículo 1137, que opta por la regla de la mancomunidad.

Significa, por lo tanto, que la Administración puede dirigirse indistintamente a cualquiera de los obligados que concurren en el presupuesto de hecho a efectos de exigir el cumplimiento de las prestaciones materiales y formales que de ellos deriven, sin perjuicio de las acciones de retorno contra los restantes coobligados que corresponden a quien se vea impelido al cumplimiento por la Administración.

Como característica que cabe predicar de todos los obligados tributarios, debe aludirse, también, al denominado principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas que consagran: el artículo 18 de la LGT, para el cual, y con carácter general, «el crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa»; y el apartado 5 del artículo 17 de la misma LGT, según el cual «los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

⁴³ Según el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso. Recurso 1443/2011: esto es lo que sucede en el supuesto de autos, el artº 35 de la LGT determina los sujetos que deben considerarse obligados tributarios, entre los que se encuentran, en relación con los arts. 41 y ss. de la citada norma los responsables subsidiarios, con concreta referencia a los administradores de las sociedades en determinadas circunstancias, "Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley". Del tenor literal del número 6 del artº 35, "La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior", se desprende sin duda que de concurrir varias personas en la realización conjunta de un mismo presupuesto de hecho, se establece la responsabilidad solidaria, podría plantearse alguna duda sobre qué debe entenderse por presupuesto de hecho y su alcance, pero cuando, como en el caso que nos ocupa, se trata de administradores de una sociedad respecto de los que se ha declarado la responsabilidad subsidiaria, el presupuesto queda suficientemente delimitada en el contenido normativo. El siguiente párrafo, "Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos

La Ley también se refiere a otros obligados que se caracterizan no por soportar la deuda tributaria sino el suministro de información a la Administración tributaria, básicamente obligaciones formales. El actual sistema de gestión tributaria, caracterizado por afectar a un gran número de sujetos, se asienta sobre la necesaria colaboración de los administrados que deben facilitar a la Administración la información que ésta precisa para poder llevar a cabo una correcta aplicación de los tributos y un adecuado control de las conductas de los particulares.⁴⁴

I.4.1.- CONTRIBUYENTE

El contribuyente viene definido en el artículo 36.2 LGT como sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.⁴⁵

En consecuencia, el hecho imponible se configura por el conjunto de circunstancias que establecen las normas reguladoras de cada tributo.⁴⁶ Estas

personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido" , no es posible aplicarlo a los supuestos de responsabilidad subsidiaria que requiere un acto previo de declaración de fallido del deudor principal y de los deudores solidarios y la consiguiente declaración de responsabilidad subsidiaria, sino que por su propio tenor sólo es posible su aplicación, exceptuando la norma general de solidaridad por la de mancomunidad, cuando se trate de impuestos que gravan la titularidad o transmisión de elementos patrimoniales.

⁴⁴ El fundamento jurídico de este deber de colaborar se encuentra, según ha señalado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 16 de noviembre (RTC 1984, 110), en los principios que informan el deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, que es esencial para poder alcanzar la equidad fiscal. Estos obligados a colaborar con la Administración tributaria se regulan más detalladamente en la sección 3.ª del capítulo I del título III de la LGT : «Colaboración social en la aplicación de los tributos».

⁴⁵ Según establece el art. 20 LGT: "1.- El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2.- La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción".

⁴⁶ A título de ejemplo, el artículo 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del IRPF establece que constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, estando compuesta por los rendimientos del trabajo, los del capital, los de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley. El propio apartado 4 del mismo artículo establece que no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

O el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 31 de diciembre, del IVA, según el cual estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por

circunstancias deben venir descritas en norma de rango legal y han de reflejar la capacidad económica de acuerdo con los principios constitucionales de legalidad y capacidad.⁴⁷

Podrán ser contribuyentes tanto las personas naturales como las jurídicas como las entidades del artículo 35.4 de la LGT ya que el citado artículo admite la posibilidad de que éstas tengan la condición de sujeto pasivo.

El origen de la sujeción se concreta por tanto en la realización del hecho imponible, de donde surgirá la posición deudora, de cuyo alcance no concreta la norma por lo que inicialmente deberá entenderse que será la misma que la de los sujetos pasivos, y que comprenderá tanto las obligaciones materiales como formales derivadas del tributo.

Aun cuando las leyes reguladoras de los tributos no recogen una configuración uniforme de los contribuyentes, puede concluirse que su régimen jurídico presenta una particularidad respecto de los sujetos pasivos:

Los contribuyentes son siempre los titulares de la capacidad económica que fundamenta el respectivo tributo, lo que no necesariamente ocurre con los sujetos

empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso, si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. En cuanto a las operaciones no sujetas, éstas se encuentran reguladas en el art. 7 del citado texto legal y se refieren a supuestos tales como la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el art. 4, apartado cuatro, de esta Ley, las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el art. 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes o las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el art. 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

⁴⁷ Recientes resoluciones jurisdiccionales están considerando que no existen hecho imponible susceptible de gravamen por el IIVTNU cuando no se obtiene plusvalía, sino pérdida. Por ejemplo: SJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 18-7-2016, nº 764/2016, rec. 20/2016, TSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 14-7-2016, nº 741/2016, rec. 76/2015, Jdo. de lo Contencioso-advo. nº 2, Barcelona, S 7-7-2016, nº 223/2016, rec. 313/2015, TSJ Cantabria Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 10-6-2016, nº 256/2016, rec. 355/2015. Y recientemente STS 26/2017 de 16 de febrero, STC 37/2017 de 1 de marzo y STC 59/2017 de 11 de mayo.

pasivos, que pueden serlo, como en el IVA, por simple comodidad recaudatoria para la Administración.⁴⁸

Además, el contribuyente lo será siempre por un mandato *ex lege*, no abarcando siempre al contribuyente *de facto*. En virtud de esa condición de titulares de la capacidad económica, soportan, al menos, la carga económica que supongan la cuota tributaria y el artículo 58.2 de la LGT.⁴⁹

La Hacienda Pública no siempre les exigirá, como ocurre, en cambio, con los sujetos pasivos, las demás prestaciones materiales y formales derivadas de la aplicación del tributo, ya que cuando la ley contempla a la vez la figura de los sustitutos son éstos quienes deben cumplir tales prestaciones.

I.4.2.- EL REPERCUTIDO

El art. 35.2.g de la LGT recoge, de forma expresa, esta figura con carácter de obligado tributario, en tanto que el artículo 36.1 de la LGT dispone que «no

⁴⁸ Supuesto que se contempla en el apartado 35.2 f de la LGT, con los obligados a repercutir. En principio serán los empresarios o profesionales residentes en el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, y que tendrán la condición de contribuyentes por la realización del hecho imponible, o sea entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes o importaciones de bienes. Tienen un difícil encaje los supuestos de modificación de base imponible contemplados en el art. 80 de LIVA, en los que en definitiva, pese a haberse realizado dicho hecho imponible, al no realizar el pago de la deuda tributaria el consumidor final del impuesto, obligado al pago de la deuda o sujeto repercutido se dispensa al obligado a repercutir de dicho ingreso con la carga de la prueba de que efectivamente no ha cobrado.

⁴⁹ 1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- a) El interés de demora
- b) Los recargos por declaración extemporánea
- c) Los recargos del período ejecutivo
- d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa».

Así pues, son repercutidos aquéllos a quienes se traslada la carga tributaria. Y hay que tener en cuenta lo que establece el art. 38.2 de la LGT señala que «es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida».

La figura de la repercusión legal es típica de los impuestos indirectos — particularmente del IVA— y la repercusión la llevan a cabo los sujetos pasivos.⁵⁰

Vemos que el sujeto repercutido tiene relación con el hecho imponible y es, además, el titular de la riqueza o capacidad económica que quiere gravar el respectivo tributo y soporta por ello la carga económica por repercusión de la misma.

En cuanto al alcance de la citada carga económica por repercusión: los artículos 36.1 y 38.1 de la LGT se refieren, sin más, a la traslación de la «cuota tributaria», expresión que hay que interpretar —a la luz de lo que establecen la LIVA y las demás leyes especiales que contemplan la figura de los repercutidos— excluyendo el cumplimiento de las que se han denominado prestaciones formales. Sin embargo, en cuanto a las prestaciones materiales, los repercutidos deben soportar la cuota tributaria del artículo 58.1 de la LGT, pero también, en su caso, los recargos contemplados en el apartado d) del artículo 58.2, pero no los demás recargos de este mismo artículo 58.2 de la LGT.⁵¹

⁵⁰ En efecto, pueden ser sujetos pasivos, tanto los obligados a repercutir, como los obligados a soportar dicha repercusión, tanto personas naturales como jurídicas como entidades del art. 35.4 LGT. Debe tenerse en cuenta la particularidad establecida en el art. 5 de la LIVA que establece la especial consideración de empresario a efectos del IVA, por lo que serán sujetos pasivos obligados a repercutir, y en todo caso a soportar la repercusión; los arrendadores de bienes, quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, aunque sea ocasionalmente y a quienes realicen las entregas de medios de transporte nuevos.

⁵¹ El sujeto repercutido, que debe soportar las consecuencias económicas del tributo, queda ajeno a la obligación tributaria principal, que se establece entre la Administración Tributaria y quien la ley configura como realizador del hecho imponible, o sea el contribuyente. Por tanto, el repercutido no soportará intereses, sanciones ni otras prestaciones distintas de la cuota tributaria y los recargos legalmente exigibles, pues es ajeno a la obligación principal.

I.4.3.- EL SUSTITUTO

Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.”

En efecto, el sujeto pasivo será una categoría específica de los obligados tributarios, aquella que en principio coincidirá con quien debe cumplir la obligación tributaria principal, o sea, la del pago de la cuota tributaria, tal y como se expresa en el art. 19 LGT, sin perjuicio de que también le incumben las obligaciones formales inherentes a la principal.

Además, y en virtud del art. 8.c) LGT nos encontramos ante una situación en que el sujeto pasivo, al igual que ocurre con la figura del responsable, deberá venir configurado por Ley, como así tiene reconocida la jurisprudencia, a diferencia de lo que ocurre respecto de otros obligados tributarios cuya sujeción puede tener origen reglamentario.

Inciendo en el redactado de los artículos 35 y 36 LGT la institución del sujeto pasivo puede darse bajo dos “titularidades”, la de contribuyente o la de sustituto.

La primera de las categorías es la más clara: Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. Aquí la posición del contribuyente viene dada por la ley, y habrá que estar a las normas de cada tributo para verificar quien es el contribuyente, y así por ejemplo si en el Impuesto sobre el valor añadido se establece que lo será quien efectúe entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, la posición jurídica del contribuyente recaerá sobre quien realice tales entregas o preste servicios. En este caso, en el cual nos encontramos ante un mecanismo de traslación, no interesa quien soporte efectivamente o económicamente la carga tributaria derivada del hecho imponible, ni los pactos que se efectúen entre el contribuyente y el repercutido van a incidir en la sujeción ante la Hacienda Pública que recaerá sobre el contribuyente sin perjuicio de que sobre el repercutido puedan recaer otras obligaciones tributarias.⁵²

Analícemos ahora la segunda de las categorías: la de sustituto.

⁵² (JUAN MARTIN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSE M TEJERIZO LOPEZ, GABRIEL CASADO OLLERO, 2015)

- a) Queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.
- b) Se coloca en lugar del contribuyente, siendo éste el aspecto más decisivo de su régimen jurídico e incluso el que sirve para dar nombre a la categoría. De hecho existe un desplazamiento del contribuyente respecto de la obligación tributaria, de modo que será el sustituto quien quede como único sujeto vinculado ante la Administración Tributaria.
- c) Se requiere asimismo una sujeción por mandato de la ley. No se tratará de una vinculación por cumplimiento de un hecho imponible aunque guarde relación. La estructura jurídica del tributo se desdoblará previendo un hecho imponible del que surgirá la obligación principal para su realizador y un segundo hecho, llamado presupuesto fáctico de la sustitución, quedando relevado el contribuyente de la posición jurídica frente a la Administración Tributaria, que se desarrollará únicamente entre ésta y el sustituto.
- d) El último párrafo del artículo 36.3 LGT admite la posibilidad de que el sustituto pueda exigir del contribuyente el resarcimiento de las cantidades entregadas⁵³, aunque como bien dice la propia norma, salvo que la ley señale otra cosa. Debe entenderse que la ley no está admitiendo que el sustituto recupere del contribuyente el tributo satisfecho, sino que lo habilita para poder exigírselo a menos que otra ley expresamente lo prohíba. Téngase en cuenta que el sustituto no es titular de la capacidad económica que se exige a quien realiza el hecho imponible. Con ello no serían válidos eventuales pactos entre ambos para impedir dicho resarcimiento, pues sólo la ley podría privarle de ello.

En el actual sistema tributario, los mecanismos de la retención y el ingreso a cuenta así como la repercusión en sus nuevas configuraciones han dejado la figura

⁵³ (ESEVERRI MARTINEZ ERNESTO, LOPEZ MARTINEZ JUAN, PEREZ LARA JOSE MANUEL, DAMAS SERRANO ANTONIO, 2015). Opus cit. Páginas 353 a 396.

del sustituto como un instituto residual, que ya no es aplicable respecto de los grandes tributos estatales, y por supuesto queda muy alejado del impuesto sobre sociedades aquí tratado.

Los ámbitos donde se califica a determinados sujetos pasivos como sustitutos tienen se encuentran en:

- La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cuyo artículo 8,2 califica de sustituto al representante fiscal en España de depositarios o vendedores a distancia establecidos en otros Estados comunitarios.⁵⁴
- El Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, en su artículo 101.2 configura como sustituto en el Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al constructor y al peticionario de la licencia municipal cuando no son el dueño de la obra.⁵⁵

⁵⁴ Con carácter general, la razón para el establecimiento de un sujeto pasivo sustituto, en lugar de la figura del contribuyente, suele estribar en que aparece un sujeto que se interpone entre el sujeto pasivo contribuyente, que realiza el hecho imponible, y el propio hecho imponible, de tal manera que, por razones de practicidad y de justicia tributaria, se desea hacer recaer la responsabilidad derivada de la obligación principal en la persona que, a pesar de no realizar el hecho imponible, sin embargo es el elemento sobre el que recae la citada responsabilidad en el momento del devengo. En el caso concreto del ILT, (Impuesto sobre labores de tabaco de la Comunidad Canaria) el artículo 9.2 de la Ley, tendrán la condición de sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que sean titulares del derecho para comercializar la labor de tabaco, cuando el devengo se produzca a la salida del depósito del impuesto, o con ocasión del autoconsumo en este establecimiento, en los casos de labores fabricadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto.

⁵⁵ Tras la reciente Sentencia del T.S.J. de Murcia de 27 de febrero de 2015, en la que establece quién es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en adelante ICIO, por la construcción de un parque de energía eólica, aclarando la interpretación dada en su sentencia anterior de 30 de diciembre de 2013, habrá que tener en cuenta que esta doctrina es la establecida expresamente en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia señalada, que toma como base la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (STS de 24 de julio de 1999 y 10 de noviembre de 2005, entre otras), donde se señala que el primer obligado al pago del impuesto es el sustituto del contribuyente, estableciéndose en el ICIO por disposición legal una única relación jurídico tributaria entre la Administración local y el sustituto del contribuyente.

Así, en el momento de realizar cualesquiera de estas dos liquidaciones, el Ayuntamiento correspondiente deberá tener en consideración si en dicho momento existe o no la figura del sujeto pasivo sustituto del contribuyente; puesto que si es así, será frente a dicho sujeto frente al cual deberá girarse la correspondiente liquidación. Así, cuando se proceda a realizar la liquidación provisional del impuesto, el sujeto pasivo sustituto del contribuyente será quién solicite la licencia urbanística o presente la oportuna

- El mismo texto legal en materia de tasas, configura en su artículo 23.2 diversos supuestos de sustitución, relativos a los que afecten a ocupantes de vivienda o locales o usuarios de garajes y vados, en que sería sustituto el propietario del inmueble.⁵⁶
- También la Disposición Transitoria 6ª, que deroga diversas modalidades del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, mantiene en cambio la que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca estableciendo que están obligados al pago del impuesto en concepto de contribuyentes los titulares de los cotos o las personas a las que por cualquier título corresponda su aprovechamiento. Si la persona a la que corresponda el aprovechamiento no es propietaria del coto, el dueño del mismo tiene la condición de sustituto del contribuyente, pudiendo exigir del titular del aprovechamiento el importe del impuesto a fin de hacerlo efectivo al municipio en cuyo término territorial radique el coto o la mayor parte de él.
- Recientemente en la Ley 5/2017 de 28 de marzo, del Parlamento de Cataluña por la que se aprueba el impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas (IBEE)⁵⁷. Dicho impuesto tiene por objeto gravar el consumo de bebidas azucaradas envasadas y es exigible en todo el territorio de Cataluña, con independencia de su lugar de fabricación. Según el art. 72 de la Ley son bebidas azucaradas

declaración responsable o comunicación previa, según el caso; pudiendo en alguna ocasión coincidir con el sujeto pasivo contribuyente (el dueño de la obra), si es éste el que solicita la propia licencia de obras. Posteriormente, una vez finalizada la obra, en el momento de llevar a cabo la liquidación definitiva del ICIO, la misma deberá girarse frente al sujeto pasivo sustituto del contribuyente, que en ese momento es quién ha realizado materialmente las construcciones, instalaciones u obras, es decir, el constructor de las mismas. En resumen, las administraciones locales deberán analizar en el momento de practicar la liquidación, provisional o definitiva, del ICIO si existe la figura del sujeto pasivo sustituto del contribuyente, puesto que de ser así, será frente a éste frente al que deban girar la oportuna liquidación, y no frente al contribuyente del ICIO (el dueño de la obra), ya que aquél desplaza al contribuyente de la relación tributaria.

⁵⁶ Véase entre otras consultas que tratan sobre la figura del sustituto en las tasas, la de la Consulta Vinculante D.G.T. de 25 de julio de 2013.

⁵⁷ El IBEE ha estado aprobado por el Parlamento de Cataluña en sesión de 22 de marzo, dentro de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (DOGCI núm. 7340 de 20 de marzo).

las que contienen edulcorantes calóricos añadidos tales como azúcar, miel, fructosa, sacarosa, jarabe de maíz, etc.⁵⁸

De conformidad con el art. 73 de la ley es contribuyente la persona física o jurídica que suministra la bebida al consumidor final, quedando obligado a repercutir el impuesto dicho consumidor final. Sin embargo, establece el art. 74 que es sustituto del contribuyente el distribuidor residente en el Estado español que suministra las bebidas al contribuyente que las pone a disposición del consumidor. Por ello es sujeto pasivo la persona física o jurídica a quien la ley impone la obligación de satisfacer la cuota tributaria y las obligaciones formales inherentes a este pago (presentación de autoliquidaciones).⁵⁹

I.4.4.- EL RETENEDOR

Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos (artículo 37.2 de la LGT). Se trata

⁵⁸ Están sujetos al impuesto:

- a) Los refrescos o sodas: bebidas sin alcohol de diferentes sabores, con o sin gas, preparadas comercialmente y que se venden en botellas o latas, así como las que se suministran al consumidor mediante un surtidor.
- b) Las bebidas de néctar de frutas o jugo de frutas.
- c) Las bebidas deportivas; bebidas diseñadas para ayudar a los atletas a rehidratarse o reponer electrolitos, el azúcar y otros nutrientes.
- d) Las bebidas de te y café.
- e) Las bebidas energéticas: bebidas carbonatadas que contienen grandes cantidades de cafeína, azúcar y otros ingredientes, como vitaminas, aminoácidos y estimulantes a base de hierbas.
- f) Leche edulcorada, bebidas alternativas de la leche, batidos y bebidas de lecho con zumo de fruta.
- g) Bebidas vegetales.
- h) Aguas con sabores.

La ley especifica que no están sujetas las bebidas elaboradas a partir de zumos de fruta o verdura naturales, concentrados o reconstituídos ni leches que no contengan edulcorantes calóricos añadidos. También están exentos los yogures bebibles, las leches fermentadas bebibles, los productos para uso médico y las bebidas alcohólicas.

⁵⁹ Información extraída en parte del portal tributario de la Generalitat de Catalunya. Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda: Dirección General de Tributos y Juego. www.gencat.cat

junto con la obligación de ingreso a cuenta de una figura característica de los actuales impuestos sobre la renta e incluso sociedades, en los que cumplen un papel trascendental en su recaudación y control, de manera que puede afirmarse que en la actualidad los retenedores han desplazado, en alguno de los impuestos más importantes de nuestro ordenamiento, a los sustitutos de los contribuyentes, figura con la que por otra parte guardan una clara similitud. En efecto, los mecanismos de la retención y el ingreso a cuenta han eliminado el de la sustitución con retención, sin que pueda considerarse la misma institución jurídica.⁶⁰

Al igual que sucede con el resto de sujetos pasivos pueden ser retenedores las personas físicas, las jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT, siendo su origen el presupuesto de hecho de la posición deudora en virtud de su relación o vinculación con el hecho imponible, cuyo alcance es parcial, toda vez que los retenedores realizan solamente una sustitución parcial o a cuenta de las prestaciones materiales y formales que corresponden a los sujetos pasivos o a los contribuyentes, pero no los «sustituyen» en el cumplimiento de dichas prestaciones, como hacen, en cambio, los sustitutos.⁶¹

⁶⁰ La Sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 3ª, S 27-5-1988 entiende diferentes las figuras de la sustitución y de la retención a cuenta: "Insiste el apelante en que solamente identificando la figura del retentor o retenedor del Impuesto, con el sustituto, puede obligarse al retentor, por Ley, a ingresar aquéllas cantidades que, debiendo de retener, no retuvo. Pues bien, esta identificación que el apelante niega, con toda la fuerza doctrina que sus alegaciones merecen, no puede aceptarse en el derecho positivo. A diferencia de las denominadas "retenciones directas" en las que el pago y subsiguiente retención se realiza por el sujeto pasivo, que retiene de lo que paga al sujeto pasivo de la obligación tributaria, nos hallamos ante una retención indirecta, en la que quien paga, no es exactamente sujeto activo, pero al hacer el pago a otra persona, que sí lo es, contrae la obligación de retener y de ingresar lo retenido en el Tesoro. Esta era la figura del antiguo "segundo contribuyente" hoy denominado "sustituto" y expresamente mencionado en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, que le impone como se dice la doble obligación de retener y de ingresar en el Tesoro lo retenido. Existe, pues, una norma, con rango de Ley, que en primer lugar, identifica al retentor o retenedor con el sustituto, y en segundo lugar le impone la doble obligación de retener e ingresar. Luego si no cumple con ninguna de esas dos obligaciones, su conducta habrá de ser calificada con arreglo a las normas que tipifican tales conductas y las sancionan."

⁶¹ En base al art. 23 LGT se configura al retenedor como sujeto a una obligación distinta de la principal.

I.4.5.- CUADRO RESUMEN DEL ORIGEN Y ALCANCE DE LA POSICIÓN DEUDORA DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS PRINCIPALES

A modo de resumen, y respecto de los obligados tributarios principales se elabora un cuadro resumen respecto del origen y alcance de su posición deudora en cuanto a la realización del hecho imponible:⁶²

	<u>Origen</u>	<u>Alcance</u>
Sujetos pasivos	Participan en la realización del hecho imponible; son titulares o no, según qué casos, de la capacidad económica del tributo.	Cumplen todas las prestaciones materiales y formales del respectivo tributo.
Contribuyentes	Participan en la realización del hecho imponible; son siempre titulares de la capacidad económica del tributo.	Si hay sustituto: cumplen sólo las prestaciones materiales [artículo 58.1 y 2.d) de la LGT] del respectivo tributo. Si no hay sustituto: cumplen todas las prestaciones materiales y formales del tributo.
Repercutidos	Participan en la realización del hecho imponible; son siempre titulares de la capacidad económica del tributo.	Cumplen sólo las prestaciones materiales [artículo 58.1 y 2.d) de la LGT] del respectivo tributo.
Sustitutos	Participan en la realización del hecho imponible; nunca son titulares de la capacidad económica del tributo.	Cumplen todas las prestaciones materiales y formales, resarciéndose de la cuota y recargos [artículo 58.1 y 2.d) de la LGT] que soporta el contribuyente.
Retenedores	Participan en la realización del hecho imponible; nunca son titulares de la capacidad económica del tributo.	Cumplen las prestaciones materiales y formales en sustitución parcial o a cuenta del contribuyente o del sujeto pasivo.

⁶² Fuente: Thomson Reuters: Checkpoint, Base de datos jurídica.

I.4.6.- OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS: RESPONSABLES Y SUCESORES.

Haremos en estas líneas un recorrido por otros obligados tributarios que sin ser sujetos pasivos ni participar de la relación jurídica principal van a tener que asumir el pago de la deuda tributaria.

La figura del responsable se define en el art. 41 de la LGT del siguiente modo: «la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades».⁶³

A diferencia de lo que ocurre con los obligados tributarios principales, los responsables no están en relación con el hecho imponible del tributo, sino que el presupuesto de hecho deriva en cada caso de la responsabilidad prevista en la ley.

Existen dos supuestos de responsabilidad, la solidaria y la subsidiaria. La diferencia básica radica en que en el primero de los supuestos la Administración puede exigir el cobro al mismo tiempo que está desarrollando las actuaciones recaudatorias frente al deudor principal, mientras que en el caso de los responsables subsidiarios la Administración sólo puede reclamarles el pago una vez que ha agotado el procedimiento tanto contra el deudor principal como contra los responsables solidarios, de existir éstos en el caso concreto de que se trate.⁶⁴

La naturaleza jurídica del responsable tributario no debe ser identificada como sujeto infractor aún cuando responda también de las sanciones tributarias. Así es, el alcance de su posición deudora viene configurada en el propio art. 41 LGT cuando señala que los responsables lo son de la deuda tributaria y que alcanzará a su totalidad cuando sea exigida en período voluntario. Una vez transcurrido el mismo, y otorgado el plazo para efectuar el ingreso sin que este se produzca, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que la ley establezca.

El art. 41.1 LGT señala que el responsable se coloca “junto a los deudores principales”, aunque no los desplaza de su posición deudora y coexistirán ambos como deudores frente a la Administración tributaria y siempre habrá, a su vez,

⁶³ La responsabilidad debe venir establecida en la ley que regule el tributo correspondiente y no cabe que se regule por un acto reglamentario.

⁶⁴ (CARBAJO VASCO, 2016)

relación entre ellos, puesto que el responsable podrá resarcirse, según establece el art. 41.6 LGT⁶⁵.

I.4.6.1.- RESPONSABLES SOLIDARIOS

En base al art. 41.1 LGT se precisa el correspondiente acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance, si bien y a diferencia de lo que se demandará a los responsables subsidiarios no será necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal ni del resto de los demás responsables solidarios.⁶⁶

Los principales supuestos de responsabilidad solidaria se establecen en el art. 42 de la LGT:⁶⁷

⁶⁵ La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan». Los responsables, al no estar en relación con el hecho imponible, sólo responden de la deuda tributaria, pero no de las obligaciones formales que conlleva la liquidación del tributo.

⁶⁶ A título de ejemplo puede citarse la Sentencia del Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 18-11-2013, rec. 4486/2012 La Audiencia Nacional, en la sentencia recurrida (último párrafo del tercer fundamento), razona que los artículos 37.2 y 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 establecen una responsabilidad subsidiaria respecto de los administradores con independencia de cuál haya sido su comportamiento, siendo subsidiaria su responsabilidad tanto si han adoptado una postura activa en la administración de la sociedad, como si simplemente han desenvuelto un comportamiento pasivo y sin oposición a los actos realizados por el administrador actuante. Concluye que a los citados señores no se les puede atribuir una responsabilidad solidaria, sino también subsidiaria respecto de la de la sociedad.

⁶⁷ Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades :

- a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
- b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del art. 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.
- c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del art. 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

- a) Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.⁶⁸ Dicha responsabilidad se extiende también a las sanciones.
-

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el art. 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

- a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el art. 175 de esta ley.

⁶⁸ En estos supuestos, la Administración se dirigirá contra persona distinta del deudor principal, respecto del que pueda acreditar su participación en la comisión de una infracción. Es el supuesto en el cual puede derivarse una responsabilidad solidaria a profesionales de asesoramiento tributario en la medida en que por ejemplo diseñen una estrategia que suponga un fraude de ley o una clara vulneración de la normativa tributaria, así como a meros participantes en la comisión de tales infracciones, como por ejemplo emisores de facturas falsas. Un ejemplo de resoluciones en este sentido se encuentran en:

- Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 7ª, S 10-10-2016, nº 390/2016, rec. 504/2015.
- TSJ La Rioja Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 1ª, S 14-1-2016, nº 11/2016, rec. 154/2014.
- Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 22-12-2010, rec. 81/2007.
- Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 7ª, S 27-4-2015, rec. 44/2014.
- Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 7ª, S 27-1-2014, rec. 170/2012.
- TSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 4ª, S 20-11-2015, nº 546/2015, rec. 15620/2014.

- b) Los partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica propia del art. 35.4 LGT que constituyen un patrimonio separado susceptible de imposición en proporción a sus respectivas participaciones respecto de las obligaciones materiales de las mismas.

Se trata, como ha señalado la doctrina⁶⁹, de una solidaridad impropia, al no responder cada copartícipe del total de la deuda tributaria correspondiente a la entidad, sino cada uno con la parte proporcional de la deuda de la entidad.

- c) Los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio.

Se trata de un supuesto que anteriormente merecía la calificación de subsidiaria y se produce en supuestos tales como un traspaso de negocio⁷⁰, quedando fuera del presupuesto de hecho de este caso de responsabilidad:

- Las adquisiciones de elementos aislados que no permitan la continuidad de la explotación o actividad económica.
- Los supuestos de sucesión universal por causa de muerte y los supuestos de sucesión en la titularidad de una explotación o actividad económica que tenga su causa en la extinción o disolución de una persona jurídica.
- Las adquisiciones de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado, cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

⁶⁹ (JUAN MARTIN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSE M TEJERIZO LOPEZ, GABRIEL CASADO OLLERO, 2015)

⁷⁰ Para que surja esta responsabilidad es preciso que concurren una serie de requisitos que la jurisprudencia ha ido dibujando: Se trata de la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa por cualquier concepto; ya sea mediante algún título jurídico o de facto. Se tiene en cuenta si la actividad se desarrolla en el mismo local, la coincidencia de clientes y proveedores, de trabajadores, de administradores y socios en sede de la entidad transmitente y continuadora, etc.

- Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 16-9-2015, rec. 992/2015
- Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 7-3-2014, rec. 3276/2011
- Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 7ª, S 25-1-2016, nº 24/2016, rec. 91/2015
- Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 28-11-2013, rec. 3942/2011
- Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 20-6-2013, rec. 1132/2011

Es de vital importancia que quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas solicite a la Administración tributaria, previa conformidad del actual titular de tales explotaciones o actividades, una certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio que tendrá carácter excluyente si no se expide en un plazo de tres meses o una vez expedido se menciona la inexistencia de deudas (art.42.1.c y 175.2 LGT; art.125 RGR). Asimismo operará como limitador de responsabilidad hasta el importe que conste en el propio certificado cuando el mismo ofrezca una cifra concreta de responsabilidad.

No producen efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resulta posterior a la de la adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate.⁷¹

- d) Responsabilidad que se deriva de las actuaciones que impidan la ejecución sobre el patrimonio del deudor en el procedimiento de recaudación. Alcanza hasta el importe de los bienes y derechos que no hayan podido ser trabados o ejecutados extendiéndose a sanciones y a recargos del período ejecutivo.

Abarca a los que causen o colaboren en la ocultación de bienes para impedir su traba o simplemente a quienes incumplan las órdenes de embargo y a los que siendo depositarios consientan o colaboren en el levantamiento de los bienes embargados.

⁷¹ La extensión o limitación de la responsabilidad derivada de estas certificaciones surte efectos únicamente respecto de las deudas para cuya liquidación sea competente la Administración de la que se solicita la certificación. Cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanza a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

1.4.6.2.- RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

En este caso nos encontramos ante unos responsables que no van a estar al mismo nivel que el deudor principal o los responsables solidarios, con lo cual van a gozar del beneficio de excusión, materializado en la necesidad de la previa declaración de fallido del deudor principal y en su caso de los demás responsables solidarios, contra los que debe sustanciarse el procedimiento de apremio.⁷²

La concurrencia de varios responsables subsidiarios va a permitir que la deuda se exija de forma íntegra a cada uno de ellos. Todo ello sin perjuicio de la acción prevista en el propio art. 41.6 de ámbito jurídico privado, en la que se le reconoce el derecho de repetición frente al resto de deudores principales.

El art. 43 LGT regula diversos supuestos de responsabilidad subsidiaria:

a) Los administradores de hecho o de derecho de:

- Las personas jurídicas que, habiendo cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones. Su responsabilidad también se extiende a las sanciones.⁷³ Vemos que nos encontramos ante un supuesto de omisión de sus deberes, ya sea por culpa in vigilando o por adoptar decisiones que desembocan en las citadas infracciones.
- Aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias de estas devengadas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubiesen adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. A la vista del

⁷² Artículos 41,5 y 176 LGT: Será necesario también la notificación de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, concediéndose un período voluntario para el ingreso de la deuda tributaria, transcurrido el cual le podrá ser exigido en período ejecutivo.

⁷³ Se refiere al administrador de hecho o de derecho de la entidad jurídica infractora en el momento de la comisión de la infracción. Así, los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo (TS 31-5-07).

silencio del legislador, debe entenderse que el alcance de la responsabilidad en estos casos no se extiende a las sanciones.⁷⁴

- Aquellas personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.⁷⁵

- b) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y

⁷⁴ La caducidad del nombramiento del administrador, o su renuncia al cargo, no libera al administrador de las obligaciones que en su día adquirió frente a la Hacienda Pública como administrador de la sociedad. Solo quedará liberado una vez que, convocada la Junta, se nombre al nuevo administrador o, en su caso, se convoque la Junta para la disolución de la sociedad; y si esto no fuera posible, inste la disolución judicial, al ser imposible el nombramiento de otro administrador en su sustitución que haga operativo el funcionamiento de la sociedad (TEAC 2-6-16).

⁷⁵ En virtud del art. 43.2 LGT se entiende que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que correspondería, con independencia de que se haya presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea. A estos efectos no se computan aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se haya dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hayan sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

Se considera, a efectos de esta responsabilidad, que la presentación de las autoliquidaciones se ha realizado sin ingreso cuando, aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural no supere el 25% del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Se presume que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones mencionadas, cuando se hayan satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas.

sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

Lo que se pretende sancionar con responsabilidad económica es la falta de una vigilancia especial de los derechos de prelación del crédito tributario en el concurso de acreedores y de los intereses del crédito tributario en la fase de liquidación del patrimonio social, función atribuida a los administradores concursales en base a los arts. 26 a 39 de la Ley 22/2003 Concursal.⁷⁶

- c) Son responsables subsidiarios los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria y responden con dichos bienes, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no es satisfecha por el deudor principal. (LGT art. 43.1.d y 79 y RGR art. 67.1).

Parece más bien un supuesto de derecho de afección, es decir, un derecho real de crédito tributario, ya que los bienes afectos al pago de un tributo se erigen en garantía del mismo independientemente de quien sea su titular o de que pudieran volver a transmitirse. La responsabilidad no alcanza a las sanciones.

- d) Responsabilidad de los representantes aduaneros⁷⁷ cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. El alcance de la responsabilidad, que no está previsto en el citado precepto, dependerá de si ha existido o no comportamiento ilícito para incluir o no las sanciones. En cualquier

⁷⁶ A diferencia de lo que ocurre con los administradores de sociedades que pueden ser culpables del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la sociedad, las personas que gestionan (y en su caso liquidan) el patrimonio social en situación de concurso, no han podido intervenir en tales incumplimientos. El bien jurídico protegido con la responsabilidad económica de los administradores concursales es otro, en concreto, el respeto a los derechos de prelación de los créditos tributarios, que se ven perjudicados por la negligencia de las gestiones fiscales de determinadas personas (liquidador, síndico, etc.), pero aun así, se trata, de nuevo, de un supuesto de garantía del crédito tributario. El umbral de diligencia es más claro si el liquidador lo es como consecuencia de un convenio concursal, pues su misión consiste en satisfacer los créditos de los acreedores según el orden establecido. La diligencia exigida a los administradores concursales es la de un ordenado administrador y de un representante leal (Ley 22/2003 art.35).

⁷⁷ Desde el 12-10-2015, la Ley 34/2015 ha sustituido la expresión «agentes y comisionistas de aduanas» que anteriormente definía al responsable en el ámbito aduanero por la de «representante aduanero», con objeto de ampliar la responsabilidad subsidiaria a todo representante aduanero que pueda actuar en nombre y por cuenta de sus comitentes ante la Aduana.

caso, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera pero sí a tributos internos como el IVA o los impuestos especiales.⁷⁸

- e) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, son responsables subsidiarios por las obligaciones tributarias relativas a tributos que se deban repercutir o cantidades que se deban retener a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

La propia norma establece un supuesto de exoneración, de modo que esta responsabilidad subsidiaria no es exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los doce meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación. La responsabilidad queda limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.⁷⁹

- f) Son responsables subsidiarios de la deuda tributaria las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo,

⁷⁸ La provisión de fondos hecha por el importador al agente de aduanas para pagar los aranceles no libera al contribuyente (importador) del pago si aquel no procedió al ingreso de su importe en la Hacienda Pública (TS 8-7-04).

⁷⁹ Existe abundante doctrina administrativa sobre los supuestos en que es necesario aportar dicho certificado, que ha tenido una enorme incidencia práctica sobre todo en el sector de la construcción, y ha facilitado que las empresas estuvieran al corriente de sus obligaciones fiscales. A modo de ejemplo se citan:

- Sociedad que tiene por objeto social la promoción de viviendas (DGT CV 23-1-06).
- Entidad dedicada a la actividad de extracción de mortero (DGT 27-12-04).
- Entidad dedicada a la actividad de fabricación de cemento (DGT 27-12-04).
- Entidad dedicada a la actividad de extracción de áridos (DGT 27-12-04).
- Entidad dedicada a la actividad de fabricación de hormigón (DGT CV 27-12-04).
- Comunidad de propietarios de un centro comercial (DGT CV 14-12-04).
- Empresa que realiza las actividades de fabricación y comercio al mayor de artículos y prendas textiles (DGT CV 12-1-05).
- Entidad dedicada a la carpintería de aluminio (DGT CV 14-2-05).
- Entidad dedicada a la hostelería (DGT CV 3-7-07).

total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

Se trata de dos supuestos introducidos en 2007 en las letras g) y h) del artículo 43.1 LGT. Con esta previsión, la LGT permite a la propia Administración levantar el velo societario⁸⁰ de las personas jurídicas evitando que éstas se usen como meras pantallas para ocultar o desviar situaciones patrimoniales o imputaciones a quienes efectivamente son sus titulares o tienen el poder de decisión y control.

Desde el punto de vista mercantil, ámbito natural de esta institución jurídica, se plantea un conflicto entre seguridad jurídica y justicia, para resolver el cual es preciso aplicar por vía de equidad el principio de la buena fe (art. 7,1 CC) por virtud del cual se puede penetrar en el sustrato personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que bajo la ficción legal de la personalidad jurídica de la sociedad, se puedan perjudicar intereses privados o públicos, dando lugar al fraude (art. 6,4 CC) ; por ello, se admite la posibilidad de que los jueces puedan penetrar (levantamiento del velo jurídico) en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. 7,2 CC), en daño ajeno o de los derechos de los demás (art. 10 CE) es decir, se trata de evitar el mal uso de la personalidad, o el ejercicio antisocial de su derecho.⁸¹

⁸⁰ El levantamiento del velo societario proviene de la doctrina o teoría norteamericana conocida como el disregard of legal entity (desentendimiento de la personalidad jurídica) que es una práctica judicial por la cual se prescinde de la forma externa de la persona jurídica para desconocer la diferencia entre ella y sus titulares, de ahí se levanta el velo societario y se examinan los reales intereses que existen en su interior.

⁸¹ (CALVO MEJIDE, 1998)

1.4.7.- SUCESORES EN EL TRIBUTO

No tratándose de deudores principales ni de responsables, nos encontramos ante supuestos de transmisión o sucesión de los deberes y obligaciones de personas o entidades que abarcan la deuda tributaria, aunque como veremos con la salvedad de excluir a las sanciones. Dicha sucesión forma parte de la indisponibilidad del tributo y la falta de eficacia frente a la Administración de los acuerdos entre particulares (17.4 LGT).⁸²

Se va a tratar de un tipo de transmisión de la deuda que va a suponer carácter liberatorio frente al deudor a la Hacienda Pública. O dicho de otro modo; los sucesores adquieren la condición de obligados tributarios cuando los obligados principales u originarios han dejado de existir para el derecho.

1.4.7.1. SUCESORES DE PERSONAS FÍSICAS.

Cuando se produce el fallecimiento de una persona física, mediante la aceptación de la herencia se transmitirán a los herederos el conjunto de bienes, derechos y obligaciones con carácter retroactivo al momento de la muerte (art. 989 C.C.)⁸³. Si los herederos aceptan la herencia pura y simplemente, responden de las obligaciones tributarias del causante con todos sus bienes presentes y futuros, pero si la aceptan a beneficio de inventario responden únicamente hasta el valor de la parte de la herencia que les corresponda

La sucesión puede ser universal o particular, y puede definirse como "la sustitución de una persona en el conjunto de relaciones jurídicas transmisibles que correspondían, al tiempo de su muerte, a otra, o en bienes y derechos

⁸² Debe distinguirse de otras instituciones vistas con anterioridad como el caso de transmisión de explotaciones económicas con deudas o en transmisiones de bienes afectos al pago de tributos que gravan tales transmisiones: En el primero de los supuestos contemplado en el art. 42.1.c LGT se trata de un supuesto de responsabilidad solidaria y en el segundo 43.1.d) LGT ante uno de responsabilidad subsidiaria. La diferencia sustancial estriba en que en los supuestos mencionados no desaparece el deudor principal.

⁸³ Esta remisión hay que entenderla hecha al artículo 988 del Código Civil, que reconoce el carácter voluntario de la aceptación y repudiación de la herencia, de tal manera que la transmisión de las obligaciones tributarias del causante dependerá de la voluntaria aceptación del heredero que, una vez verificada, permitirá la exigencia de dichas obligaciones a los herederos del causante.

determinados dejados por el difunto⁸⁴. De este modo el heredero no se configura como un adquirente, sino como la persona que viene a hacerse cargo de todas las relaciones del causante, ya sean activas o pasivas.⁸⁵ En los casos de sucesión a título particular, el legatario no asume ninguna deuda del causante, pero, en el supuesto de que toda la herencia fuese distribuida en legados, así como en los supuestos de legados de parte alícuota, la posición de los legatarios será la misma que la de los herederos.

En virtud del principio de personalidad de las penas «en ningún caso se transmitirán las sanciones» (Artículo 39.1 LGT); y tampoco se transmite la obligación del responsable a los sucesores, salvo que el acuerdo de derivación de responsabilidad se hubiese notificado al responsable antes de su fallecimiento. Si la herencia no se hubiera aún aceptado y se encontrara en situación de herencia yacente (Artículo 39.3 LGT) será al representante de ésta a quien corresponde el cumplimiento de las obligaciones y deberes del fallecido, y si en el momento de la liquidación de las deudas tributarias la herencia continúa en la misma situación, dicha liquidación se realizará en nombre de la herencia yacente, pudiendo satisfacerse con cargo a los bienes de ésta.

1.4.7.2. SUCESTORES DE PERSONAS JURÍDICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD

Viene regulado en el artículo 40.1 LGT, donde pueden distinguirse cinco supuestos.

⁸⁴ (LACRUZ BERDEJO, JOSE LUIS; SANCHO REBULLIDA, FRANCISCO DE ASIS; LUNA SERRANO, AGUSTIN; DELGADO ECHEVERRIA, JESUS; RIVERO HERNANDEZ, FRANCISCO; RAMS ALBESA, JOAQUIN, 1993)

⁸⁵ Los sucesores mortis causa de una persona física titular de una empresa no son encuadrables en el supuesto de responsabilidad solidaria de sucesión de empresas de la LGT art.42.1.c. Por tanto, no es necesario un acto administrativo expreso de derivación de responsabilidad para poder exigir a los sucesores de la persona física el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes de esta y, además, tales sucesores no pueden limitar su responsabilidad solicitando un certificado de deudas tributarias derivadas de la actividad económica del causante, ni pueden quedar exonerados de responsabilidad si la Administración tributaria no facilita el certificado en un plazo de tres meses desde la solicitud (LGT art.175.2).

El primero de ellos hace referencia al de entidades disueltas y liquidadas en que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares. En este caso éstos quedarán solidariamente obligados hasta el límite de valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de las actuaciones de ocultación y similares para impedir la actuación de la administración tributaria (art. 42.2.a LGT).⁸⁶

El segundo hace referencia a las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares; de modo que las obligaciones tributarias se transmiten íntegramente a éstos, respondiendo solidariamente de su cumplimiento, sin perjuicio de la previsión de responsabilidad subsidiaria diseñada por la LGT de 2003 en el art. 43.1 c) LGT, según la que los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios responderán por las deudas tributarias pendientes⁸⁷.

El tercer supuesto se refiere a sociedades mercantiles disueltas o extinguidas pero sin liquidación, en cuyo caso las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmiten a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación con independencia de si se acogen o no al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del Impuesto sobre sociedades.

Se trata de un régimen pensado para operaciones de reestructuración empresarial que incluye cualquier supuesto de cesión global de activo y pasivo.⁸⁸

⁸⁶ La sucesión en la titularidad de la obligación tributaria no exige la notificación de un acto administrativo expreso para su declaración como es el caso de la derivación de responsabilidad, de tal forma que no hay necesidad de acto declarativo para poder requerir a los sucesores de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes de estas.

⁸⁷ (CASTILLO, 2007)

⁸⁸ La extinción de las sociedades por fusión o absorción se trata de un supuesto de sucesión universal y no de responsabilidad, y por ello la sucesión de las deudas tributarias devengadas, liquidadas o no, se produce como resultado de la aplicación de las normas mercantiles. El adquirente sucede directamente en todas las obligaciones, incluidas las tributarias, sucesión evidentemente más amplia que la responsabilidad especial de la LGT art. 42.1.c por cuanto no se limita a las obligaciones tributarias derivadas de explotaciones económicas, y sobre todo no queda condicionada a la declaración de responsabilidad subsidiaria. (TS 26-05-94).

El cuarto supuesto hace referencia a la disolución de fundaciones o entidades sin personalidad jurídica las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmiten a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

En el caso de las fundaciones, dado que su ley reguladora prevé que en caso de disolución sus bienes pueden adjudicarse al órgano de protectorado algunas de sus obligaciones tributarias pueden extinguirse por confusión. En cambio, en el caso de concurrencia de varios destinatarios, supuesto que también se dará íntegramente en las entidades previstas en el art. 35.4 LGT, a falta de regulación específica al respecto va a regir la regla de mancomunidad contenida en el art. 1.138 CC quedando todos ellos obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes solo en proporción a lo recibido.⁸⁹

Finalmente, y como quinto punto hay que resaltar lo establecido en el art. 40.5 LGT respecto de las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo, de modo que serán transmisibles a los sucesores de las mismas, en los mismos términos que lo establecido en los apartados anteriores pero hasta el límite del valor correspondiente a la cuota de liquidación.

Ocurre con esta peculiaridad que todos los socios o partícipes de la sociedad extinguida, hayan sido o no administradores tendrán que hacer frente a las sanciones por unas infracciones que les son ajenas, lo que es muy criticable desde el punto de vista de los principios constitucionales del orden sancionador tributario.

⁸⁹ Un caso distinto es el de la responsabilidad solidaria de los partícipes o cotitulares de la entidad sin personalidad jurídica cuando esta no se ha disuelto y es el deudor principal. En él, tales partícipes o cotitulares responderán de la deuda tributaria pendiente de la entidad sin personalidad jurídica en proporción a sus respectivas participaciones en la misma (LGT art.42.1.b).

Capítulo II.- CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

II.1 – NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto estatal de naturaleza directa que somete a gravamen la obtención de renta por las entidades jurídicas. Su antecedente más remoto lo encontramos en el año 1900 con la tarifa III de la Contribución de Utilidades. En 1957, se crea el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas, derogando el anterior gravamen sobre la renta de las personas jurídicas. Años después, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, aprobó el Impuesto sobre Sociedades que ha estado en vigor hasta la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. El RD. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con el fin de integrar en un único cuerpo normativo toda la legislación que afecta a este tributo que ha estado vigente hasta la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

En cuanto a la naturaleza del Impuesto, el art. 1 de la citada Ley 27/2014 establece que " El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley".

De la lectura del precepto podemos entresacar los siguientes caracteres:

- a) Es un impuesto directo. Jurídicamente, el IS es un impuesto de naturaleza directa pues no cabe la repercusión, es decir, no es posible trasladar jurídicamente la cuota a un tercero (aunque económicamente sí sea viable trasladarlo al consumidor final). Por otro lado, desde un punto de vista económico, también es directo, pues grava una manifestación directa de la capacidad de pago como es la obtención de renta.⁹⁰

⁹⁰ El IS ya no se considera como un impuesto a cuenta del IRPF, en cuanto no constituye un antecedente del mismo, dado que no se configura como una retención en la fuente respecto de la renta del capital obtenida por las personas físicas por su participación en los fondos propios de la entidad jurídica que obtiene la renta. Todo ello como consecuencia de que el IRPF no establece ninguna norma para evitar la doble imposición sobre los beneficios distribuidos a los socios por las sociedades en las que participan. En definitiva, el IS no es un impuesto a cuenta de la renta obtenida por las personas físicas cuando aportan capitales a las sociedades, en el sentido de que el rendimiento generado por dichos capitales se grava en primera instancia en sede de la propia sociedad cuando los obtiene, y cuando esta distribuye esos rendimientos a sus socios

- b) Es un impuesto personal, ya que el hecho imponible como señalara el profesor Sainz de Bujanda⁹¹, sólo puede definirse por referencia a una persona determinada "como elemento básico de referencia sobre el que se configura el gravamen".

- c) Es un impuesto objetivo y, en consecuencia, no subjetivo, pues aunque la legislación contenga deducciones e incentivos fiscales de diversa índole, éstos no responden a la exigencia de adecuar la cuota a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, sino a razones más bien de política económica.

- d) Es un impuesto proporcional, por lo que a medida que aumenta la base imponible, la cuota crece proporcionalmente en el mismo porcentaje; o dicho con otras palabras, el tipo de gravamen es fijo con independencia de la cuantía de la renta. Téngase presente que al ser un impuesto proporcional carece de sentido que el legislador distinga entre una renta regular (que es aquella que se obtiene en un período corto de tiempo, en general inferior a un año) e irregular (que se obtiene en períodos largos de tiempo, en general superiores a un año) a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

No obstante, el actual art. 29 LIS regula diversos tipos de gravámenes fijos o proporcionales en función del objeto social de la sociedad. Así, regula un tipo general del 25 por 100, y diversos específicos: 20 por 100 (cooperativas fiscalmente protegidas), del 10 por 100 (entidades de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre), 1 por 100 (fondos de inversión, etc.), y 0 por 100 (fondos de pensiones). Desaparece la discriminación positiva a favor de las empresas de reducida dimensión que podían gozar de un tipo de gravamen inferior, mientras que las entidades bancarias y las de explotación de hidrocarburos tributarán al 30 por ciento.

en forma de dividendos, los mismos se integran en la base imponible de los socios, sin que pueda deducirse de la cuota el impuesto satisfecho por la sociedad sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen tales dividendos. La independencia de ambos impuestos supone que existe una doble imposición sobre las rentas empresariales, al ser gravadas en la fuente por el IS y de nuevo en sede de los socios personas físicas cuando obtienen esas mismas rentas en forma de dividendos por la distribución de los beneficios obtenidos por la sociedad.

⁹¹ (SAINZ DE BUJANDA, 1975)

- e) Es un impuesto fundamentalmente sintético, pues las distintas partidas positivas confluyen básicamente sin distinción y sin interesar su origen o procedencia, para formar la renta global que se sujeta al Impuesto. No obstante, una vez determinada la base imponible, la Ley del IS aplicará el tipo de gravamen que corresponda en función del objeto social de la entidad.

- f) Es un impuesto periódico, en el que la realización del hecho imponible -la obtención de renta por una entidad jurídica- se prolonga en el tiempo de forma indefinida, lo que ha obligado al legislador a dividir ese hecho en varios períodos (períodos impositivos) que coinciden con el ejercicio económico de la sociedad.

II.3.- SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Dado que el Impuesto sobre Sociedades es un impuesto regulado por normativa estatal en su integridad⁹² veremos quién es el sujeto activo.

Vemos que nos encontramos ante una situación en que el sujeto activo no es el mismo que tiene la potestad para crear el tributo. Así es, la facultad de crear un tributo, en este caso el impuesto sobre sociedades recae sobre el poder legislativo. El órgano del Estado que aprueba un tributo será el Congreso de los Diputados, mientras que las facultades amplias de gestión, recaudación, revisión, inspección, etc., van a recaer sobre la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho de otro modo, quien tiene potestad para exigir el tributo no es quien lo crea. Cabe preguntarse a quien debemos considerar sujeto activo del impuesto sobre sociedades. Si se defiende la idea de una relación jurídico-tributaria basada en que el sujeto activo es quien tiene el derecho a exigir el cumplimiento de un

⁹² Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

conjunto de obligaciones/prestaciones, ya sean principales, accesorias, de origen material o formal, será la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por el contrario, si entendemos que rige la tesis del procedimiento de imposición el órgano de la Administración titular del poder-deber de obtener recursos de los sujetos pasivos en cumplimiento del mandato constitucional de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, también la respuesta ha de ser la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En efecto, a veces la titularidad de la competencia normativa, o sea del poder tributario, como ente capaz normativamente de crear el tributo, no coincide con el titular del crédito tributario, o con quien debe aplicar dicho tributo. Son aspectos que hacen referencia a realidades distintas, como por ejemplo cuando se ceden determinados tributos a las Comunidades Autónomas o se crea un gravamen a favor de los municipios. Pero, es obvio que desde que se creó la Agencia Estatal de Administración Tributaria nunca coincide.⁹³

Por tanto será dicho Ente quien podrá ejercer la potestad tributaria (art. 31.1 E) que incluirá las obligaciones tributarias principal y accesorias, así como las de contenido material y formal, sin olvidar la potestad sancionadora prevista en el artículo 25.1 de la Constitución Española.

II.4.- SUJETOS PASIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

II.4.1.- AMBITO DE APLICACIÓN

Vamos a analizar cuál es la relación de sujeción y para ello debemos acudir en primer lugar al artículo 1 de la vigente Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades⁹⁴ que dice que es un tributo de carácter directo y naturaleza personal

⁹³ (MARTINEZ LAGO, MIGUEL ANGEL; GARCIA DE LA MORA, LEONARDO,, 2007) “En la relación tributaria sólo puede ser sujeto activo un ente público (Estado, CCAA, Corporaciones Locales o los Entes encuadrados en la Administración institucional), soliendo identificarse este concepto con el del titular del crédito tributario o acreedor de la deuda tributaria”.

⁹⁴ Que reproduce la que establecía el Texto Refundido del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley.

Si bien el Título III del LIS es quien regula la institución del Sujeto Pasivo y lo recoge en sus artículos 7 a 9, al igual que lo hacía el anterior Texto Refundido, a los que haremos especial mención durante todo el trabajo, los artículos comprendidos entre el 2 y el 7 van a ser de gran utilidad como complemento o delimitación, según los casos, de quienes van a ser llamados por la Ley a declarar sobre este impuesto.

En efecto, el artículo segundo establece que el Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español, precisando que dicho territorio comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional, haciendo especial reconocimiento de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

Desde este punto de vista, el IS es un impuesto concertado de normativa autónoma, es decir, se determina la legislación aplicable en virtud de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico con el País Vasco y Navarra de modo que como regla general se aplica la normativa foral a aquellas entidades que tienen el domicilio fiscal en el País Vasco, salvo en el supuesto de que el volumen de operaciones del ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y más del 75 por ciento de sus operaciones totales se hubieran realizado en territorio común. A sensu contrario, y con independencia del domicilio fiscal si una sociedad opera exclusivamente en territorio vasco tributará en el mismo con independencia de la cifra de volumen de negocio.

Todo ello guardará relación con el artículo octavo LIS que va a perfilar cuando una entidad –esa es la terminología que utiliza- va a ser considerada residente según el Ordenamiento Jurídico español y por tanto se producirá la relación de sujeción.⁹⁵

⁹⁵ No obstante, el hecho de que una entidad sea o no residente va a determinar dos clases de sujeción en territorio español: Por obligación personal; a la que estarán sometidos todos los contribuyentes residentes por la totalidad de las rentas obtenidas por los mismos, o sea por su renta universal, independientemente de la residencia del pagador de la misma así como de la fuente de generación de la misma, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar deducciones correctoras de doble imposición; y las entidades no residentes tributarán por el Impuesto sobre la renta de no residentes por las rentas que obtengan en dicho territorio.

El artículo tercero contiene la habitual cláusula de que lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el art. 96 de la Constitución Española, siendo numerosos los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España con otros Estados.⁹⁶

Además cabe reseñar que las Directivas comunitarias han impulsado reformas normativas en aspectos que influyen en la fiscalidad del IS, tales como en materia de operaciones de reestructuración empresarial: fusiones, escisiones, etc., holdings, etc. Sin embargo en el régimen de transparencia fiscal internacional, que trata de evitar los efectos que se producen, en un mercado de capitales liberalizado, cuando sujetos residentes en España, personas físicas o jurídicas, colocan sus capitales en sociedades residentes en territorios de baja tributación, por motivos exclusivamente fiscales, con el objeto de evitar la imputación en sus bases imponibles de las rentas generadas por esos capitales, prevalece sobre dichos tratados en el sentido de que la norma interna hace que las rentas pasivas, entendiendo como tales aquellas que no derivan del desarrollo de explotaciones económicas obtenidas por sociedades residentes en territorios de tributación privilegiada, se imputen a sus socios residentes como si las hubieran obtenido directamente, sin mediación de la entidad interpuesta. Dicho mecanismo se extiende a las entidades que realizan actividades productivas cuando no repatrián sus beneficios y cuando adquieren activos de carácter instrumental en un porcentaje significativo.⁹⁷

II.4.2.- HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible viene definido en el art. 20 LGT como el presupuesto fijado por ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, estableciendo asimismo que la ley podrá delimitarlo mediante la mención de supuestos de no sujeción.

⁹⁶ http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

En este cuadro adjunto se indican los países que, a fecha de cierre de elaboración del presente trabajo, han concluido con España un convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición relativo a la renta y el patrimonio, su fecha de publicación en el BOE, así como la fecha de las normas complementarias específicas de desarrollo que, en su caso, han sido dictadas por cada convenio.

⁹⁷ (COBOS GOMEZ & FERNANDEZ DE LORENZO, 2014)

En el IS, los artículos 4, 5 y 6 regulan el hecho imponible, conformando el Título II, pero de su lectura ya podemos extraer con nitidez que la delimitación del sujeto pasivo no va a recaer estrictamente en las sociedades mercantiles, paradigma de las personas jurídicas susceptibles de tributar por este impuesto, sino que va a abrir definitivamente su ámbito a otras formas jurídicas.

Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen: se trata de una definición genérica, como un concepto único a cuyo tenor la renta será el resultado contable corregido por aplicación de las normas fiscales, tal y como dispone el art. 10 LIS, es decir, minorada por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, y haciendo mención a las normas de imputación temporal.⁹⁸

Con todo, y no obstante este concepto sintético, la norma no puede sustraerse a presentar ciertas excepciones que se concretan sobre todo en una serie de regímenes especiales como son:

- a) A efectos de determinar las rentas exentas y las no exentas de las entidades sujetas al régimen de exención parcial regulado en el Capítulo XIV LIS, se distingue entre rendimientos de explotación económica, rendimientos derivados del patrimonio y rentas obtenidas en la transmisión del patrimonio (como regla general, no exentas), y los procedentes de la realización de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica (Art. 10.1 LIS). Esta misma clasificación es aplicable a las fundaciones (Ley 49/2002) y a los partidos políticos (Ley Orgánica 8/2007).
- b) En el régimen fiscal de cooperativas contemplado en la Ley 20/1990 se distingue entre rendimientos e incrementos de patrimonio con la finalidad de diferenciar, en cuanto a la aplicación de los beneficios fiscales, tales como el tipo de gravamen, entre las rentas que se encuadran en los resultados cooperativos y los extracooperativos.
- c) En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de

⁹⁸ Por las cuales, y en virtud del art.11 LIS, el criterio habitual será el del devengo, sin perjuicio de que se pueda solicitar a la Administración otro criterio alternativo, como puede ser el de cobros y pagos, pero que estará supeditado a su estudio y concesión.

las bases imponibles, o de los beneficios o pérdidas, de las entidades sometidas a dicho régimen.

- d) En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.
- e) Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, que no tengan la consideración de contribuyentes de este impuesto, tales como herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2ª del título X de la ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- f) El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación, que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.
- g) Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.
- h) Las operaciones llevadas a cabo entre personas y sociedades relacionadas entre sí, y que forman el parámetro para ser consideradas como operaciones vinculadas según el art. 18 de la LIS, deberán valorar dichas operaciones por su valor normal de mercado.

Finalmente haremos mención a que el art. 5 de la LIS, dentro del Título correspondiente al hecho imponible establece que se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la

producción o distribución de bienes o servicios. Adicionalmente al concepto general de actividad económica, se define de forma expresa las condiciones particulares que deben cumplirse al objeto de valorar o no la existencia de actividad económica en la actividad de arrendamiento de inmuebles: cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.⁹⁹

Asimismo, se entenderá por entidad patrimonial, y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

Para ello, el valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.¹⁰⁰

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

⁹⁹ El requisito del empleado a jornada completa será aplicable a la actividad de arrendamiento de inmuebles, si no se realiza esta actividad, deja de ser trascendente si se emplea en ella o no empleados. Al ser un mero indicio (ni necesario, ni suficiente) de la realización de actividad económica, no basta con la simple existencia formal de empleados sino que es necesario que esta se dedique a la gestión del arrendamiento, por lo que si tiene contrato para otra función y no se prueba que está gestionando el arrendamiento, no se debería entender que se desarrolla una actividad económica.

Desde la aprobación de la norma existen pronunciamientos de la Dirección General de Tributos tales como CV 25-11-15, CV 26-11-2015 o CV 19-1-2016 matizando aspectos tales como que en el caso de entidades que formen parte de un grupo en el sentido del art. 42 CCOM, habrá actividad económica si el requisito se cumple en una de las entidades, o de que si la entidad desarrolla varias actividades no será necesaria la existencia de personal empleado específico para la actividad de arrendamiento de inmuebles.

¹⁰⁰ Consultas de la Dirección General de Tributos como la CV 3440/15 de 11-11-2015 o la CV 1037/2016 de 15-03-2016 establecen que la tesorería de la entidad no puede considerarse como elemento no afecto.

- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

La inclusión de los conceptos de actividad económica y entidad patrimonial en el marco del hecho imponible posibilita conceptualizar que determinadas entidades en principio sujetas al IS no desarrollan actividades económicas. Ello supone la exclusión de la aplicación de algunos regímenes e incentivos fiscales, como el de las empresas de reducida dimensión, la exención por doble imposición de plusvalías en la transmisión de sus participaciones, aunque suponga una doble imposición, i/o la aplicación del tipo de gravamen reducido del 15 % en los dos primeros ejercicios que se obtengan beneficios.

Vemos que la exclusión de la consideración de rentas derivadas de actividades económicas puede tener consecuencias fiscales de diversa índole¹⁰¹, aunque no por ello va a dejar de considerarse sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades a quien las genere ni va a existir una traslación en sede de IRPF de tales rendimientos, como sucede en el caso de la transparencia fiscal internacional o como sucedía anteriormente con la transparencia fiscal interna,¹⁰² salvo alguna

¹⁰¹ El valor de las acciones o participaciones no quedará exento en el impuesto sobre el patrimonio, ni en caso de sucesiones o donaciones no gozará de la deducción por transmisión de empresa familiar.

¹⁰² Creada por el art. 19 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre Sociedades, y suprimida por el artículo sexagésimo segundo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades y del Impuestos sobre la Renta de No Residentes, se caracterizaba porque Imputaban a sus socios los beneficios o pérdidas obtenidos, y estos integraban lo imputado en la base imponible de su impuesto personal, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o, en su caso, Impuesto sobre Sociedades (IS). Se producía la imputación aun cuando el beneficio no hubiera sido objeto de distribución efectiva.

excepción que se produce en supuestos tales como los derivados del art. 18 LIS como la exigencia de que se imputen a los socios profesionales un mínimo del beneficio que genera una sociedad de servicios profesionales. Sin embargo la interpretación que está efectuando la Agencia Tributaria en relación a las sociedades interpuestas de los profesionales¹⁰³ significa una vulneración de este principio al considerar una simulación la interposición de tales sociedades, con lo que queda la puerta abierta a un especie de transparencia fiscal interna o

Dicho régimen fue de aplicación, tras diversas modificaciones a:

1. Las sociedades en las que más de la mitad de su activo estuviese constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se diese cualquiera de las circunstancias siguientes:

Que más del 50 por cien del capital social perteneciese a un grupo familiar.

Que más del 50 por cien del capital social perteneciese a 10 o menos socios.

A estos efectos eran sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en las que más de la mitad de su activo no estuviese afecto a actividades empresariales o profesionales, tal y como éstas se definían en el artículo 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o profesionales, sería el que se dedujese de la contabilidad, siempre que ésta reflejase fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad. No se computarían como valores los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias, los que incorporasen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales o profesionales, los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto, ni aquellos que otorgasen, al menos, el 5 por cien de los derechos de voto y se poseyeran con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se dispusiera de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no fuese transparente. No se computaban como valores, ni como elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales, aquellos cuyo precio de adquisición no superase el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios proviniesen de la realización de actividades empresariales o profesionales, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los diez años anteriores.

2. Las sociedades en las que más del 75 por cien de sus ingresos del ejercicio procediesen de actividades profesionales, cuando los profesionales personas físicas que, directa o indirectamente, estuviesen vinculados al desarrollo de dichas actividades, tuvieran derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas.
3. Las sociedades en las que más del 50 por cien de sus ingresos del ejercicio procediesen de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas, o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas, cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tuvieran derecho a participar en, al menos, el 25 por cien de los beneficios de aquéllas.

¹⁰³ Nota de 26 de marzo de 2009 del Departamento de Inspección Tributaria y nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria, ambos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

traslación del hecho imponible no en sede del contribuyente del IS sino a la persona física que ejerce los servicios profesionales.

II.4.3.- EL DOMICILIO Y LA RESIDENCIA FISCAL

II.4.3.1.- LA RESIDENCIA FISCAL COMO PUNTO DE CONEXIÓN

Para poder aplicar una norma jurídica, cualquiera que sea el objeto de la misma, es preciso que exista un vínculo entre su contenido, el ente público que la genera y pretende aplicarla y el sujeto a quien va dirigida. Estos vínculos que condicionan la eficacia de la norma en el espacio, suelen sustentarse en criterios que, en el ámbito financiero y tributario, se denominan puntos de conexión.¹⁰⁴

El artículo 48.1 de la LGT lo describe como «el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria». En efecto, las relaciones entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo se realizan a través de la dependencia de aquélla que es competente por razón del territorio donde radica el domicilio fiscal de éste.

Para las personas físicas — Artículo 48.2.a) de la LGT —, el domicilio fiscal es el de su residencia habitual; para las personas físicas que desarrollen, principalmente, actividades económicas, su domicilio fiscal podrá ser el lugar donde esté centralizada la gestión económica y la dirección de sus actividades. Aunque la LGT no describe lo que debe entenderse por residencia habitual, la legislación del IRPF considera que las personas físicas tienen su residencia habitual en España cuando permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose como tiempo de permanencia en España las ausencias esporádicas.

Así, la LIRPF atiende a tres circunstancias para determinar la residencia habitual de una persona física en territorio español:

- a) La permanencia más de la mitad del año natural en España, cuyo cómputo puede incluir las ausencias esporádicas.

¹⁰⁴ (ALCALDE, 2009)

- b) La ubicación en territorio español del núcleo principal o centro de intereses económicos.
- c) La residencia en España del cónyuge no separado y los hijos menores del contribuyente.

Hay que indicar que el Modelo de Convenio OCDE establece una serie de reglas para solventar los problemas que puedan derivarse de considerar a un contribuyente como residente por ambos Estados contratantes (art. 4, apartado 2 del MC OCDE). Se trata de fijar unos criterios que permitan resolver el conflicto de doble residencia. Los elementos que se toman en consideración para alcanzar dicho fin, en el período impositivo en el cuál conste la existencia de doble residencia de una persona física, son los siguientes:

- Vivienda permanente a su disposición en alguno de los Estados firmantes del convenio.
- El Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales.
- El Estado donde more.
- El Estado del que sea nacional.
- Las autoridades competentes de los Estados contratantes lo resolverán de común acuerdo.¹⁰⁵

El legislador español ha obviado establecer como criterio de residencia que estén situadas en España las relaciones personales de un contribuyente. Sin embargo, ello no impide su aplicación cuando un contribuyente, frente a la pretensión de la Administración Tributaria española de hacerle residente en España, pruebe residencia en un país con CDI. La determinación del lugar donde mora la persona física sólo se aplica en defecto de los anteriores, bien por tener vivienda permanente en los dos Estados y no determinarse con precisión el lugar donde está situado el centro de intereses vitales o bien por carecer de vivienda permanente en ambos Estados.¹⁰⁶

Para las personas jurídicas — Artículo 48.2.b) de la LGT—, el domicilio a efectos tributarios será el domicilio social de la entidad, siempre que en él esté centralizada efectivamente la gestión administrativa y la dirección de los negocios; en otro caso, se atenderá al lugar en que radique dicha gestión o dirección.

¹⁰⁵ Estos criterios se establecen en forma de jerarquía, de tal forma que sólo se utiliza el siguiente, si el anterior no ha sido útil para resolver el conflicto de doble residencia. Respecto a la vivienda permanente, los comentarios inciden en el carácter de permanente “es decir, la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente” y por ello “ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración”

¹⁰⁶ (RODRIGUEZ RODRIGUEZ, 2010)

Respecto de las entidades sin personalidad jurídica — Artículo 48.2.c) de la LGT —, señala que su domicilio se determinará con idénticos criterios a los previstos para las personas jurídicas.

Para las personas o entidades no residentes en España que realicen actividades en territorio español — Artículo 48.2.d) LGT—, el domicilio será el fijado en las normas reguladoras de cada tributo; en defecto de regulación, su domicilio será el del representante que debe necesariamente nombrar y al que se refiere el artículo 47 de la propia LGT¹⁰⁷. Pero, si el no residente opera en el territorio español mediante establecimiento permanente, se aplicarán las reglas, anteriormente descritas, para las personas físicas o jurídicas, según proceda.

En este sentido, en el campo de la fiscalidad internacional, el poder tributario para someter a imposición la actividad económica de las empresas se atribuye al Estado donde éstas residen. No obstante, en aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional —sobre todo los que siguen el modelo de la OCDE—, se observa una importante excepción a esta regla general siempre y cuando se opere por medio de un establecimiento permanente¹⁰⁸. En tales casos, se suele otorgar la potestad tributaria al Estado de la fuente.¹⁰⁹

El domicilio tributario o domicilio fiscal tiene importancia por razones fundamentalmente de seguridad jurídica, y esta relevancia se pone de manifiesto sobre todo por ser el lugar donde se deben practicar las notificaciones administrativas a los interesados, constituyendo éstas un requisito esencial de los procedimientos tributarios, puesto que la eficacia de los actos y procedimientos se supedita a su correcta notificación. Por eso, dada la importancia del domicilio fiscal, el apartado 3 del artículo 48 de la LGT impone a los obligados tributarios una serie de deberes al respecto, que no son sino manifestación de su deber general de colaborar con la Administración Tributaria, exigiéndoles que declaren su domicilio y el cambio del mismo, de manera que éste no surtirá efectos frente a la Administración hasta que no se presente la citada declaración, motivo por el cual

¹⁰⁷ (CASTILLO, 2003) Puede ser representante del contribuyente no residente cualquier persona física o jurídica con residencia en España que sea nombrada por aquél «antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España». El contribuyente o su representante están obligados a poner conocimiento de la Administración tributaria (70) aquel nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo, debiendo acompañar a la comunicación la expresa aceptación del representante.

¹⁰⁸ (DUARTE SANCHEZ, 2017)

¹⁰⁹ De este modo, en el ámbito de la fiscalidad internacional, la residencia y el establecimiento permanente (EP) se erigen en puntos de conexión determinantes para la atribución de la potestad tributaria sobre las rentas empresariales.

la jurisprudencia ha considerado válida la notificación administrativa efectuada en el domicilio inicialmente declarado cuya modificación no fue comunicada¹¹⁰. Asimismo, el propio apartado 3 del artículo 48 dispone que los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial.¹¹¹

Por último, las Administraciones tributarias pueden comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios (Art. 48.4 de la LGT).

Pero aparte la residencia fiscal es un elemento de gran importancia en materia tributaria ya que, entre otras funciones, determina la sujeción a la soberanía fiscal de un Estado, haciendo referencia a determinados índices fácticos o de arraigo de un sujeto con el territorio de un Estado.¹¹²

¹¹⁰ En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo (Sala 3ª) en el recurso de casación en interés de la Ley número 4489/00 de 9 de octubre en la cual se sienta la doctrina de que "el cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo) o el cambio de domicilio declarado a los efectos de un tributo concreto, con ocasión de presentar declaración tributaria del mismo, no sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal". También es preciso mencionar lo establecido por el Tribunal Constitucional en las sentencias 133/86, de 29 de octubre y 188/1987, de 27 de noviembre, en las que se establece que cuando el destinatario no es hallado en el lugar designado, la Administración no tiene obligación de llevar a cabo "cargas arduas y complejas indagaciones ajenas a su función", de esta forma, "ante la omisión negligente del sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal y/o social, nuestro ordenamiento jurídico no ordena que tal omisión deba ser suplida por la Administración", así como las sentencias del Tribunal Constitucional 56/1985, de 19 de abril, 54/1987, de 13 de mayo, 22/1992, de 14 de febrero, 68/1993, de 1 de marzo y 103/1993, de 22 de marzo, declaran que no puede mantenerse una alegación de indefensión quién, con su propio comportamiento omisivo o falta de la necesaria diligencia, es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir (STS 4052/2011, de 22 de junio).

¹¹¹ En relación con el cambio de domicilio, el artículo 17 del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento de gestión, inspección y aplicación, señala que «las personas físicas que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades deberán cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal (...) en el plazo de un mes a partir del momento en que produzca dicho cambio.» Y, respecto de las que no deban figurar en dicho Censo, la comunicación del cambio de domicilio «se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca». Esta comunicación del nuevo domicilio fiscal «surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado» sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59 del Real Decreto 1065/2007 a efectos de la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria.

¹¹² (SIOTA ALVAREZ, 2013)

II.4.3.2.- LA RESIDENCIA FISCAL COMO PUNTO DE CONEXIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Los índices fácticos o puntos de conexión que operan en el Impuesto sobre sociedades vienen regulados en el art. 8 de la LIS, según el cual se considerará residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

En primer lugar es criticable que no exista una preeminencia entre los diversos puntos de conexión y que, por tanto, se pueda aplicar sucesiva o alternativamente ocasionará ventajas o inconvenientes. Así, dado el carácter expansivo del precepto podría ocurrir que una entidad se convirtiese en sujeto pasivo del impuesto teniendo una conexión muy limitada con el territorio español, y que, a su vez, pudiese resultar gravada en otro Estado por su renta mundial, generándose una situación de doble residencia fiscal. Pero, por otra parte, podría beneficiarse de una especie de tributación "a la carta", "toda vez que aquellas entidades que no presentan especial vinculación con el territorio español, bien porque no realizan sus actividades económicas en territorio nacional, o bien porque las decisiones destinadas a dirigir la actividad social no se toman desde España, podrán, por el mero hecho de constituirse en España, beneficiarse de los ventajosos regímenes fiscales que la LIS oferta a determinadas clases de entidades"¹¹³

En consecuencia, basta con que se verifique uno de ellos para que la entidad sea considerada residente fiscal en España, y ello con independencia de que exista

¹¹³ (ALMUDI CID, JOSE MANUEL; GALAN RUIZ, JAVIER; GUTIERREZ LOUSA, MANUEL; RODRIGUEZ ONDARZA, JOSE ANTONIO;, 2006)

una vinculación real o no con el territorio español.¹¹⁴ Sin embargo dicha literalidad no siempre se ha interpretado del mismo modo.¹¹⁵

La Administración Tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.¹¹⁶

El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

¹¹⁴ Véase Consulta Vinculante V00004/12 de 10 de enero de 2012 en que la Dirección General de Tributos ha estimado que dos sociedades españolas que trasladan su sede de dirección efectiva y su domicilio fiscal a Perú, manteniendo su personalidad jurídica, continúan siendo residentes en España “por cuanto las mismas se han constituido conforme a las leyes españolas y no se extinguen sino que mantienen su personalidad jurídica con los citados cambios”.

¹¹⁵ Véase Consulta Vinculante V2477/12 de 18 de diciembre de 2012, la cual establece que en la medida en que la inscripción de la entidad consultante es cancelada en el Registro Mercantil español, la sociedad se inscribe en el Registro Mercantil del Estado de destino (Luxemburgo) y queda sometida a la legislación mercantil luxemburguesa, tras adaptarse a la correspondiente forma societaria (société a responsabilité limitée), se produce un cambio en la lex societatis aplicable a la sociedad consultante y, con ello la pérdida de toda conexión con el ordenamiento jurídico español, debe entenderse que deja de ser una entidad constituida conforme a la legislación española, perdiendo, por tanto, su condición de residente fiscal en territorio español. (En el mismo sentido Resoluciones de la DGT de 28 de diciembre de 2012 CV V2597/12 y la de 25 de abril de 2013 CV 1434/13)

¹¹⁶ Tratándose de una ETVE con algún socio residente en un paraíso fiscal, la interpretación administrativa se ha decantado por entender que en estos casos deben mirarse las participaciones que la ETVE tiene en las entidades no residentes operativas, lo cual supone que el socio no residente no tiene sus activos principales en territorio español, por lo que no se atrae la residencia de esos socios a territorio español.

Los dos primeros criterios o puntos de conexión, o sea el lugar de constitución y el domicilio social son de carácter formal y dependen de la voluntad de los socios. En cambio el tercer criterio pretende ser usado para atraer como residentes fiscales en España a entidades interpuestas o carentes de sustrato empresarial cuya dirección y control se demuestre o deduzca razonablemente que se efectúa desde territorio español.¹¹⁷

El problema radica en la interpretación y alcance del concepto "sede de la dirección efectiva de una entidad". En este sentido podemos acudir a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el cual se afirma que "la sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes. Una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una sola sede de dirección efectiva". Se ha llegado a la conclusión de que habrá que estudiar caso por caso y llegar a considerar que efectivamente dicho lugar es solo uno, con lo que el criterio de residencia y en consecuencia tributación por su renta mundial debe recaer individualizada en un único Estado, sin perjuicio de que dicha entidad tenga la consideración de no residente a los efectos de otros Estados, y todo ello con la óptica de los Estados de evitar deslocalizaciones basadas fundamentalmente en la búsqueda de paraísos fiscales o lugares de inferior tributación.

Para ello, a los efectos de determinar la residencia efectiva de una entidad, las autoridades fiscales deberán tener en cuenta los siguientes factores: dónde se realizan habitualmente las reuniones del consejo de administración u órgano similar, donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos; donde se realiza la alta gestión cotidiana, donde está situada la oficina central, donde están situados los documentos contables, el país de residencia de los miembros del órgano de administración y ejecutivos de mayor experiencia; lugar en que radican los medios humanos y materiales necesarios para llevar cabo la actividad, etc.

Para concluir este apartado hay que mencionar que, efectivamente, una actuación agresiva por parte de la Administración Tributaria de los Estados, en este caso España, podría considerar como sujetos pasivos un gran número de sociedades que están tributando en otros territorios.¹¹⁸

¹¹⁷ (CARMONA FERNANDEZ, 2007)

¹¹⁸ (CALDERON CARRERO & MARTIN JIMENEZ, 2004): Sería preciso una mayor agresividad por parte de la Administración en un campo concreto, la demostración de que determinadas sociedades son residentes en

II.4.3.3.- CRISIS E INTERNACIONALIZACIÓN DEL PRINCIPIO DE RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN

Y es que el desarrollo del concepto de la residencia fiscal como nexo de sujeción sobre determinadas manifestaciones de riqueza sobre el criterio de la nacionalidad obedece en definitiva a que la primera ofrece una mayores posibilidades al fisco para gravar a ciertos sujetos, bien porqué son residentes legales en el territorio, porque obtienen rentas o porque mantienen relaciones económicas.¹¹⁹ Con ello los Estados consideran que dichos sujetos tienen conexión suficiente en base a que se benefician de las infraestructuras o de determinadas políticas económicas por lo que deben verse obligados a contribuir.

Así, y aún concluyendo que el criterio de la residencia es más eficaz como punto de conexión que el de la nacionalidad, también con el paso del tiempo dicha eficacia se ha debilitado. Así es, si el punto de conexión que ofrece la residencia no es firme, y puede ser fácilmente trasladable a voluntad de los contribuyentes no es menos cierto que determinados países utilicen también la fragilidad del mismo para ofrecer competencia fiscal y atraer a las empresas.

Precisamente en relación a la atracción que pueden ofrecer diversos territorios debemos considerar entre ellos a los llamados paraísos fiscales, que de manera desleal son fuente de atracción para determinadas entidades. Sin embargo, para muchos de estos países que inicialmente formaban parte de las listas de la OCDE como paraísos fiscales, como por ejemplo Panamá. Dicha calificación afectaba gravemente la competitividad y estrategia financiera en relación al progreso del país y a la necesidad de relacionarse con otros países en los estándares de transparencia y de intercambio de información que exigía la OCDE.¹²⁰

Por eso, tras la puesta en marcha de una importante reforma fiscal que incluya la adecuación de un impuesto sobre la renta de personas físicas y sociedades, además de aspectos clave en relación a las exigencias de los convenios de doble imposición, relacionados con la expedición de certificados de residencia y sobre

España aunque formalmente se encuentre gestionadas desde otro Estado miembro. En la práctica, muchas de las sociedades que se benefician de regímenes tributarios privilegiados son meras “cajas vacías” que no tienen más función que la elusión de impuestos en otros Estados y cuyos administradores son personas pertenecientes a sociedades de servicios (consultorías, bufetes de abogados, etc.) y que tienen una escasa o nula actividad.

¹¹⁹ (CARBAJO VASCO, 2004)

¹²⁰ (URQUIZU CAVALLE, 2014)

precios de transferencia, Panamá forma parte de la "lista blanca" y tiene firmados diversos convenios para evitar la doble imposición con diversos países, entre ellos España.

En efecto, la proliferación de países que se van adhiriendo a los criterios de transparencia e intercambio de información que exige la OCDE se aprecian como algo positivo para el desarrollo de las relaciones comerciales entre países avanzados, y no sólo eso, sino que a través de las cláusulas de los convenios de algunos países puede favorecerse el acceso a relaciones comerciales muy positivas a través de otros Estados.

Como ejemplo podemos citar el Convenio entre el Reino de España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, mediante el cual se elimina la condición de paraíso fiscal de este territorio para España, excluyendo las barreras para la inversión recíproca y garantizando la seguridad jurídica para los inversores españoles y extranjeros que quieran utilizar nuestro país como plataforma de inversión hacia China.

De este modo, dicho Convenio bilateral se erige en la herramienta fundamental para fortalecer y fomentar las relaciones empresariales entre las dos partes, y se constituye en la posible puerta de entrada de las empresas españolas, o extranjeras, hacia China a través de Hong Kong, y de las empresas hongkonesas hacia los diferentes países de América Latina a través de España.¹²¹ Las nuevas vías de optimización fiscal sobre las que se asienta el Convenio pueden girar, en un primer momento, en torno a la tributación de los beneficios empresariales y de las rentas pasivas de las sociedades residentes de ambos territorios, a partir de la potestad tributaria asignada en el convenio y la aplicación de los ordenamientos jurídicos internos de España y Hong Kong.¹²²

¹²¹ Hong Kong es el territorio sobre el que las empresas españolas pueden iniciar sus inversiones en el gigante asiático, al tener un régimen fiscal mucho más beneficioso que el de China, un acuerdo para evitar la doble imposición con la China continental, y el Mainland and Hong Kong Closer Economic Partnership Arrangement (CEPA).

En el mismo sentido, España puede ser el territorio sobre el que las empresas hongkonesas pueden iniciar sus inversiones en América Latina, aprovechándose de la amplia red de Acuerdos para la protección recíproca de inversiones y Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España con países latinoamericanos, el régimen fiscal especial español de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros, y la amplia tradición de alianzas y conexiones que tienen las empresas españolas en dicha región.

¹²² (URQUIZU CAVALLE, 2013)

Por otra parte, la llamada economía digital¹²³ está ejerciendo sobre los conceptos clásicos de fiscalidad internacional una evidente pérdida de la virtualidad de los puntos de conexión. Así pese a la dispersión o conjunto de actividades que integran dicha economía digital y los que se van incorporando paulatinamente existen un conjunto de características que resultan comunes a dichas prácticas: la movilidad en lo que concierne a activos intangibles, los usuarios, las funciones comerciales, la menor necesidad de contar con personal local para realizar determinadas funciones, etc.¹²⁴

La intangibilidad de las operaciones vía internet se traduce, en el plano tributario, en un doble problema que conculca la esencia misma de la actividad impositiva. En primer lugar, por la dificultad para definir los sujetos que operan en la red y, en segundo, por los problemas para identificar la cadena de creación de valor.¹²⁵ De la dificultad en la identificación de los sujetos intervinientes en la red unida a la facilidad de las telecomunicaciones, el movimiento de personas y bases imponibles y la internacionalización económica y social devienen en inoperante el concepto ya clásico de residencia fiscal.

II.4.3.4.- EL CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL DE TERRITORIO ESPAÑOL AL EXTRANJERO

Los cambios de residencia resultan de gran trascendencia si afectan al ámbito territorial del cual la entidad es sujeto pasivo. En el ámbito interno apenas tiene trascendencia, ya que el impuesto sobre sociedades tributa exclusivamente ante lo que podríamos denominar un régimen común para todo el territorio nacional, con la única excepción de lo establecido en relación con los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, de los

¹²³ En el Informe BEPS se destacan: el comercio electrónico, las tiendas de aplicaciones, la publicidad en línea, computación en la nube (*cloud computing*), plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea.

¹²⁴ Asimismo, y tal y como establece el propio informe BEPS, es propio de la economía digital el uso de datos masivos o macrodatos y la utilización de modelos de negocio multilaterales con arreglo a los cuales las partes del mercado pueden hallarse en jurisdicciones diferentes, y ello puede producir un monopolio u oligopolio en ciertos modelos de negocio que dependen enormemente de los efectos de la red y la volatilidad debido a que las barreras de entrada son bajas y a la rápida evolución de la tecnología de acceso.

¹²⁵ (GARCIA NOVOA, 2001)

Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra,

En cambio, si dicho cambio de residencia de produce al extranjero, de conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la LIS se van a producir las siguientes consecuencias:

- La conclusión del período impositivo.

- La integración en la base imponible de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales propiedad de la entidad residente que trasladó su residencia al extranjero,¹²⁶ salvo que los elementos patrimoniales queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español en cuyo caso no afecta a la continuidad de la personalidad jurídica de la entidad, subrogándose en los derechos y obligaciones de la misma incluyendo la compensación de bases negativas.¹²⁷

- El cómputo fiscal de las pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades.¹²⁸

¹²⁶ Tal integración en la base imponible está motivada porque respecto de dichos elementos patrimoniales, salvo que se afecten a un establecimiento permanente en España, dejan de tributar sus rentas futuras en territorio español.

¹²⁷ DGT CV 9-2-05

¹²⁸ Si la entidad que cambia su residencia al extranjero tuviese participaciones en el capital de otras entidades, residentes en territorio español o en el extranjero, que hayan sufrido un deterioro no deducido (LIS art.13.2) , dicho deterioro se convierte en deducible en el período impositivo que concluye con el cambio de residencia (renta negativa por diferencia entre valor de mercado de las participaciones y su valor fiscal), de manera que no se entiende aplicable la restricción establecida en la LIS art.11.10 , siempre que la participación no esté exenta y, cuando esté asociada a una entidad no residente, se exige, además que esté sujeta a un tipo nominal de gravamen no inferior al 10 %.

II.4.3.5.- EL CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL DEL EXTRANJERO A TERRITORIO ESPAÑOL

En base al citado artículo 8 de la LIS el domicilio social en España es uno de los elementos configuradores de la consideración de ser residente en territorio español operando en su plena vigencia como punto de conexión. Se necesitará por tanto que la sociedad adquiera personalidad jurídica en España, o sea mediante el traslado de domicilio social a territorio español y por tanto se inscriba en el registro mercantil.¹²⁹

Dicho cambio de residencia no supone en sí una extinción de la personalidad jurídica de la entidad ni alteración del período impositivo.¹³⁰ En consecuencia, si dicho traslado no determina la extinción de la sociedad los efectos van a ser los siguientes:

- En relación al período impositivo, aunque se haya iniciado con anterioridad al traslado, alcanzará a la totalidad del mismo, de conformidad con lo establecido en el artículo 27 LIS.
- En relación a los elementos que integran el patrimonio de la entidad, si éstos están valorados a precio de adquisición deben mantenerse, todo ello de conformidad con lo establecido en el art. 17.3 LIS. No existe justificación para actualizar activos a valor de mercado. Del mismo modo puede que tengan que regularizarse gastos o ingresos de otros ejercicios por no ser ajustados los criterios al Plan General Contable en cuyo caso de cargaran o abonarán contra patrimonio neto.¹³¹

¹²⁹ De conformidad con lo establecido en el art. 309 del Reglamento del Registro Mercantil se ha de hacer constar en la primera inscripción todos los actos y circunstancias que sean de consignación obligatoria conforme a la normativa española y estén vigentes en el Registro extranjero. Dicha inscripción se practica en virtud de certificación literal o traslado de la hoja o expediente del Registro extranjero. Es preciso, además, el depósito simultáneo en el Registro Mercantil de las cuentas anuales correspondientes al último ejercicio cerrado.

¹³⁰ Así se ha considerado en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3100-16 de 5 de julio, con el motivo del traslado del domicilio social de una mercantil desde Costa Rica a España.

¹³¹ Este ha sido el criterio establecido en por la Dirección General de Tributos, consulta vinculante V1587/2013 de 14 de mayo, considerando que no pueden tales gastos formar parte de la base imponible sino que deben incidir en cuentas de reservas.

- En relación a la determinación de la renta, deberá tomarse en cuenta la totalidad de la renta de todo el período impositivo, ya que a fecha de devengo es sujeto pasivo en España, ello sin perjuicio de que si parte de la renta hubiere tributado en otro estado pueda operar el mecanismo recogido en los artículos 21, 22, 31 y 32 de la LIS en relación a las deducciones o exenciones por doble imposición internacional.
- En relación a la distribución de reservas generadas con anterioridad al cambio de residencia, deberá respetarse el mismo tratamiento que hubiere correspondido si se hubiere efectuado con anterioridad al traslado, o sea que los socios residentes gozarían de la aplicación de la exención o deducción por doble imposición.
- En relación a las bases negativas u otros incentivos fiscales, éstos no serían deducibles o aplicables ya que no se han obtenido de conformidad con la normativa interna del impuesto sobre sociedades.

Finalmente, si el cambio de residencia determina la extinción de la sociedad puede resultar a su vez que el patrimonio se transmita a la entidad residente en territorio español, siendo las consecuencias fiscales las generales en la constitución de entidades mediante aportaciones, sean o no dinerarias.

II.4.4.- CONTRIBUYENTES Y ENTIDADES EXENTAS: CLASIFICACIÓN

II.4.4.1.- CONTRIBUYENTES: ENUMERACIÓN LEGAL

El artículo 7 de la LIS efectúa la enumeración de sobre quien recae efectivamente la condición de contribuyente del impuesto sobre sociedades, cuando tengan su residencia en territorio español:

- a) Las personas jurídicas¹³², excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.¹³³
- b) Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981 de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.
- c) Los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003 de instituciones de inversión colectiva.
- d) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional.
- e) Los fondos de capital-riesgo y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de inversión colectiva.

¹³² (ALBI IBAÑEZ, EMILIO; PAREDES GOMEZ, RAQUEL; RODRIGUEZ ONDARZA, JOSE ANTONIO, 2014) Además de las sociedades mercantiles se incluyen entes del Sector Publico, a todos los niveles del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, junto con sus respectivos organismos autónomos, así como el Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósito, las Empresas Estatales, las Entidades Públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social, etc., sin perjuicio de la exención subjetiva plena que disfrutaban en virtud del art. 9 LIS. También incluye determinadas Entidades con una marcada finalidad social o ausencia de lucro de tipo fundacional, asociativo, etc., como partidos políticos, sindicatos, cámaras oficiales, colegios profesionales y asociaciones profesionales, fundaciones, instituciones, etc., sin perjuicio del tratamiento fiscal especial que les corresponde en el Régimen especial de Entidades parcialmente exentas, o a las cooperativas.

¹³³ Conforme a la disposición transitoria 34ª de la presente Ley, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaron dentro del año 2015 esta letra tuvo la siguiente redacción:

- a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.

Asimismo, téngase en cuenta lo previsto en la disposición transitoria 32ª de esta Ley, para aquellas sociedades civiles que hayan tributado por el régimen de atribución de rentas en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

- f) Los fondos de pensiones, regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
- g) Los fondos de regulación del mercado hipotecario, regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.
- h) Los fondos de titulización, regulados en la Ley 5/2015, de fomento de la financiación empresarial.
- i) Los Fondos de garantía de inversiones, regulados por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.
- j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, sobre régimen de los montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.
- k) Los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

Vemos que la Ley del Impuesto en su art. 7 no recoge, a diferencia de la legislación anterior, una definición de los sujetos pasivos del Impuesto, sino que lleva a cabo una enumeración cerrada de las entidades que han de considerarse sujetos pasivos del Impuesto en base a dos criterios:

Por un lado, se establece el criterio de la personalidad jurídica como regla general para delimitar los sujetos pasivos del IS, con la única excepción de las sociedades civiles con personalidad jurídica que tributan en el IRPF, en el régimen de atribución de rentas tal como disponen los arts. 6 y 7.1.a) TR. LIS .

Por otro, se recoge una relación de aquellas entidades que pese a carecer de personalidad jurídica, sí son sujetos pasivos del IS, como son entre otros, los

fondos de inversión o de pensiones, o los grupos de sociedades (arts. 7.1. c) y h) y 64 TRLIS).

Las clasificaciones que a partir de la enumeración legal efectúa la doctrina son elevadas, aunque se centran en delimitarlas u ordenarlas en función de su tipología, efectuando en ocasiones una delimitación negativa del sujeto pasivo¹³⁴.

II.4.4.2.- ENTIDADES EXENTAS: ENUMERACIÓN LEGAL

De conformidad con el art. 9 de la LIS, continuista de la regulación anterior, existen dos categorías de exenciones: las entidades totalmente exentas del IS y las parcialmente exentas.

La exención total alcanza fundamentalmente a entes públicos que, por tener personalidad jurídica, son contribuyentes del IS, pero que por su finalidad no obtienen rentas susceptibles de imposición, dado que no desarrollan actividades económicas.

Por el contrario, el régimen de exención parcial afecta a aquellas entidades que no tienen ánimo de lucro, sin que dicha exención alcance a las rentas derivadas de las explotaciones económicas que pudieran desarrollar.¹³⁵

La LIS regula las exenciones, haciendo alusión a determinadas entidades, básicamente Administraciones públicas, que están exentas del IS respecto de todas las rentas que obtengan. La exención total se configura respecto de la forma jurídica de las entidades.

El régimen de las rentas obtenidas por estas entidades es el siguiente:

- a) Todas las rentas que obtengan no tributan por el IS.

¹³⁴ (CORDERO GONZALEZ, MARIA; CALVO VERGEZ, JUAN, 2010) Se refiere a la delimitación negativa en relación al contrato de cuentas en participación regulado en el art. 239 del Código de Comercio.

¹³⁵ Adicionalmente, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas puede declarar, a condición de reciprocidad, la exención en el IS de los rendimientos correspondientes a las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

- b) Dada esta exención, no están sujetas a retención las rentas percibidas. No obstante, están obligadas a colaborar con la Hacienda Pública y a practicar retenciones, cuando proceda, sobre las rentas que satisfagan a terceros.

- c) No están obligadas a presentar declaración por el IS, cuando cumplan los siguientes requisitos:
 - i. Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.
 - ii. Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
 - iii. Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

- d) No están obligadas a inscribirse en el índice de entidades.

Estarán totalmente exentos del Impuesto:

- a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.

- b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

- c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.

- d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

- e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

- f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

- g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos , así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.¹³⁶
- h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título y en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de la Ley:

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.

¹³⁶ Son entidades totalmente exentas: La Agencia Estatal de Administración Tributaria, La Agencia Española de Protección de Datos, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, El Instituto Cervantes, el Museo Nacional Centro de Arte Sofía, el Museo Nacional del Prado, las Universidades no transferidas y el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.

También estarán parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Las entidades parcialmente exentas estarán exentas únicamente por la parte de renta:

- Procedente de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.
- Derivada de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que se obtenga o realice en cumplimiento de dichos objeto o finalidad.
- Manifestada en transmisiones onerosas, sólo de bienes afectos a la realización de los mencionados objeto o finalidad, cuando el total importe de la enajenación se reinvierta, dentro del plazo establecido, en nuevos bienes con igual destino y se mantengan en el patrimonio durante el período exigido.

La exención no alcanza a los rendimientos de actividades económicas ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones de otros elementos. Por ello, y a los efectos de determinación de la base imponible, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el art. 15 LIS, los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a actividades económicas y a rentas exentas y no exentas serán deducibles prorrateándose en función de los ingresos entre ambas actividades. En consecuencia deberán efectuarse los correspondientes ajustes extracontables a los efectos de armonizar el resultado contable con la base imponible del impuesto.

Capítulo III.- LA PERSONA JURÍDICA

III.1.- CONCEPTO DE PERSONA JURÍDICA

Analizaremos el concepto de persona jurídica para poder delimitar que una vez realizado el hecho imponible, o sea la obtención de cualquier tipo de renta o imputación de la misma, y con el nexo de la residencia en territorio español, sea sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades.

Existen, además de las personas físicas o naturales, las llamadas personas jurídicas, conocidas también en el Derecho comparado como morales, colectivas, sociales, ficticias, ideales, abstractas o incorporales.¹³⁷

Manifiesta ALBALADEJO¹³⁸ que jurídicamente es persona todo ser al que el Derecho acepta como miembro de la Comunidad reconociéndole aptitud para ser titular de relaciones jurídicas (capacidad jurídica). Y como quiera que esta capacidad, no sólo le es reconocida al hombre, sino también concedida a determinadas organizaciones que se crean para conseguir los fines más variados, denominamos a estas entidades personas jurídicas.

Esa idea de organización es la que inspira la definición de persona jurídica como: "Organización humana encaminada a la consecución de un fin, a la que el Derecho acepta como miembro de la Comunidad, otorgándole capacidad jurídica".

La idea y el concepto actual de la persona jurídica no tiene una antigua raigambre, sino que se ha ido formando en época muy reciente. Ni el Derecho romano reconoció la persona jurídica, más que a las de Derecho público o con fines de colaboración con el Estado (collegia) ni tampoco el Derecho germánico, que no fue más allá de las comunidades o cotitularidades de derechos; en el Derecho canónico se reconoce como *personae fictae* la persona jurídica dentro de la organización de la Iglesia o *piae causae*; en el Derecho intermedio se empieza a admitir la existencia, como ficción del Derecho, a las organizaciones humanas como personas jurídicas.¹³⁹

¹³⁷ (CASTAN TOBEÑAS, 1984)

¹³⁸ (ALBALADEJO GARCIA, 1981)

¹³⁹ (O' CALLAGHAN MUÑOZ, 2004)

Los Ordenamientos modernos reconocen las personas jurídicas, cuya extensión y amplitud ha crecido en forma exponencial.

Pero este crecimiento desbordado ha deformado su concepto y función. Lo que se había iniciado para interés general y permanente, pasó a ser predominantemente personal y lucrativo y, últimamente, con el fin de buscar la limitación de la responsabilidad universal patrimonial, evitando sus miembros la aplicación del artículo 1911 del Código civil¹⁴⁰ frente a sus propios bienes.

Contra esta deformación, con frecuencia abusiva, se ha alzado la doctrina y la jurisprudencia manteniendo la necesidad de «levantar el velo» de la persona jurídica para entrar en el interior de la misma.

La expresión «levantar el velo» es traducción de la anglosajona disregard (correr el velo) y de la germana Durchgriff (penetración a través de) y su objeto es evitar el abuso de la pura fórmula jurídica. La idea central es que no puede alegarse la separación del patrimonio de una persona jurídica y del de una persona física cuando, en realidad, son la misma cosa, para conseguir un fin fraudulento: incumplir un contrato, evitar la indemnización por responsabilidad civil extracontractual, aparentar insolvencia y negarse al pago de pensiones derivadas de separación o divorcio, plantear una ficticia tercería de dominio, etc. La jurisprudencia ha aceptado esta doctrina clara y reiteradamente y han sido muy numerosas las sentencias que la han aplicado a casos concretos.¹⁴¹

III.1.1.- LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO CIVIL.

Existen múltiples clasificaciones de las personas jurídicas. Podemos partir de la siguiente:¹⁴² Públicas (de derecho público) o privadas (de derecho privado); asociaciones o fundaciones: de interés público o de interés privado. Esta clasificación aparece respetada por el legislador en los dos apartados del artículo 35 del Código Civil, aunque sin hacer mención de ellas de modo expreso.

¹⁴⁰ “Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros”.

¹⁴¹ Entre otras; Tribunal Supremo Sala 4ª, S 25-1-2007, rec. 4137/2005, AP Tarragona, sec. 1ª, S 28-4-2007, nº 148/2007, rec. 443/2006, Tribunal Supremo Sala 4ª, S 8-6-2005, rec. 150/2004, Tribunal Supremo Sala 1ª, S 10-3-2005, nº 178/2005, rec. 4180/1998.

¹⁴² (ALBALADEJO, 1989)

Según dicho precepto legal, son personas jurídicas:

1º) Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocido por la ley.

Su personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

2º) Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados.

Las personas jurídicas de existencia necesaria están incluidas en el ap.1 como aquellas que ostentan un interés público, aunque tampoco se hace referencia a todas ellas, ni siquiera a las principales o más importantes. En verdad, y de un punto de vista político-social todas las personas jurídicas están vinculadas a un interés público, que es en definitiva el interés de toda la sociedad. Ni es concebible un Estado que sólo esté integrado por personas jurídicas de existencia necesaria, como tampoco el fenómeno inverso.

De ello se deduce que la principal persona jurídica será el Estado como tal. En concreto la Administración central del Estado. Del conjunto de organismos y departamentos que forman parte de dicha Administración los habrá que a su vez dispondrán de personalidad jurídica propia, cuando por ley se les conceda para atender con una mayor independencia los fines para los que se crea el organismo en cuestión. Sin embargo existe una multiplicidad de órganos, o delegaciones territoriales de la Administración central en cada territorio que no gozarán de personalidad jurídica propia distinta de quien a la postre es su superior jerárquico.

Por otra parte, debe contarse, y aplicando el mismo criterio de que a su vez sus organismos dependientes no gozarán de personalidad jurídica distinta, de las Comunidades Autónomas, las Cortes Generales, el Poder Judicial, el Gobierno y sus entidades dependientes con mayor o menor descentralización, las Universidades, las Provincias, los Municipios y toda otra entidad estatal que por su finalidad o actividad propia tenga una existencia necesaria para cumplir con la finalidad global del Estado.

Personas jurídicas privadas serán las que no forman parte de la organización estatal (incluyendo los entes citados en el apartado anterior), como un club de aficionados al ciclismo o una sociedad mercantil.¹⁴³

¹⁴³ Según la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1935 sería de Derecho privado la persona jurídica que cae “fuera del ámbito de las condiciones y competencias propias de un órgano del Estado”. Y la

Si bien las personas públicas, aún en los casos en que lo esencial de su misión se centre en actuar como sujetos de potestad pública, no todos sus actos y relaciones con otras personas o entidades son de derecho público. Por ejemplo si un ente público arrienda una oficina de un negociado, se trata de una relación de derecho privado, no investida de *imperium*.

Y en cuanto a las corporaciones de derecho público institucionales se tratan en el apartado de la persona jurídica en el derecho administrativo.

III. 1.1.1.- LAS ASOCIACIONES

La esencia de la asociación es la unión de personas, a la que se le otorga capacidad jurídica; la organización es el dato esencial y la agrupación de personas, el primer requisito. Así, se puede definir como la organización formada por un grupo de personas que se unen para conseguir un fin determinado, mediante una organización a la que el Derecho le otorga personalidad jurídica.

Dicha personalidad jurídica se obtiene con el otorgamiento del acta de constitución, sin perjuicio de la necesidad de inscripción en el correspondiente Registro lo es a efectos de publicidad.¹⁴⁴

Sin embargo, dicha inscripción que es obligatoria en tanto que impuesta por el ordenamiento jurídico, es el único medio oficial de dar a conocer la constitución y los estatutos de la asociación a los terceros antes de comenzar su actividad y, por tanto, es garantía para las personas que con ella se relaciona, así como para sus propios miembros, siendo, además, necesaria desde un punto de vista práctico en determinadas situaciones tales como la inscripción de bienes del ente en el Registro de la Propiedad o la realización de cualquier operación financiera.

de 1 de marzo de 1952 dice que lo sería la persona jurídica que no forma parte integrante de la Administración.

¹⁴⁴ El art. 8.1 de la Ley Vasca señala que “las asociaciones constituidas de acuerdo con lo establecido en los artículos anteriores, se inscribirán, a los efectos de publicidad, en el Registro de Asociaciones a que se refiere el art. 9”. Por su parte el art. 9.2 de la Ley catalana indica que “ las asociaciones que se han constituido de acuerdo con lo establecido en los anteriores artículos, deben de inscribirse a los únicos efectos de publicidad. En cambio el art. 34 de la Ley canaria establece que “el Registro de Asociaciones de Canarias está constituido al efecto de publicidad previsto en la Constitución”.

Otra de las funciones que ejercita el Registro, aparte de la publicidad como fundamento de posibilidad de conocimiento ante terceros, consiste en comprobar que no existe duplicidad o semejanza en la denominación de la asociación con otras preexistentes que pueda inducir a error o confusión.

Así las cosas, el momento del nacimiento de la personalidad jurídica para la asociación implicará que a partir de ese instante debe responder de los actos de sus órganos o representantes, además de poseer autonomía patrimonial y ser sujeto de derechos y obligaciones. Entonces ya gozará de autonomía para adquirir o poseer bienes de todas clases, según establece el artículo 38 del Código Civil. Por tanto, según el artículo 625 del Código Civil, se convierte en titular de un patrimonio que se constituye con las aportaciones ordinarias y extraordinarias de los socios, con las subvenciones recibidas de distintos organismos públicos o privados, con donaciones, herencias, etc.

La responsabilidad de la entidad frente a terceros se encuentra limitada exclusivamente al patrimonio de la misma, no alterándose, de esta manera, el patrimonio de los asociados. En este sentido la principal consecuencia de la falta de inscripción es la responsabilidad personal y solidaria de quienes actúan en nombre de la asociación, y de este modo queda recogido en el art. 10.4 de la LO 1/2002 cuando afirma que "sin perjuicio de la responsabilidad de la propia asociación, los promotores de las asociaciones no inscritas responderán, personal y solidariamente, de las obligaciones contraídas con terceros. En tal caso, los asociados responderán solidariamente por las obligaciones contraídas por cualquiera de ellos frente a terceros, siempre que hubieran manifestado actuar en nombre de la asociación."¹⁴⁵

III.1.1.1.1.- ELEMENTOS DE LAS ASOCIACIONES

a) Agrupación de personas.

Se ha dicho anteriormente que la agrupación de personas es el primer requisito de la asociación. En Derecho romano, los *collegia* requerían un mínimo de tres personas (*tria fiunt collegia*). La Ley del derecho de asociación exige tres o más personas, según establece el art. 5.1 El Código Civil (art. 1665) y el (art. 116)

¹⁴⁵ (PALLARES RODRIGUEZ, ROSARIO; GONZALEZ QUINTANA, MARIA JOSE; RODRIGUEZ ARIZA, LAZARO; CARRASCO DIAZ, DANIEL, 2004)

prevén que se constituya por dos o más personas. Las leyes de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada nada dicen sobre este extremo, por lo que bastará que sean dos o más personas, es decir, una agrupación de personas, aunque sea mínima.¹⁴⁶

Y es que se planteó de antiguo el problema de si subsistía una persona jurídica en la que los socios se redujeran (muerte, salida de la asociación, etc.) hasta quedar uno solo. Aunque la situación es anómala y puede llegarse a la deformación, antes apuntada, del concepto de persona jurídica, la reducción a un solo miembro no implica automáticamente la extinción de la misma, tanto más cuanto puede de nuevo ampliarse el número de personas físicas.

b) Finalidad

En cuanto a su finalidad, como elemento teleológico constituye su razón de ser. No es tan importante la constitución de la asociación en sí mismo como aquello para lo que se constituye.¹⁴⁷ Se trata de una pluralidad de personas que se agrupan para crear una organización destinada a la consecución de unos fines de interés público que, además, han de ser lícitos, determinados y de carácter no lucrativo.

La Constitución (art. 22) simplemente dispone que son ilegales las asociaciones que persiguen fines delictivos. La Ley del derecho de asociación (art. 5.1) exige que tengan finalidades legítimas, comunes, de interés general o particular y declara ilegales las que persigan fines delictivos (art. 2.7). El Código Civil y el Código de Comercio regulan las sociedades, previendo siempre su finalidad de lucro, que —curiosamente— no exigen las Leyes de Sociedades Anónimas y de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Hay que distinguir en consecuencia que el objeto y razón de ser de la sociedad será sin ánimo de lucro, y otra cosa es la posibilidad de realizar otras actividades que acaban teniendo una finalidad lucrativa. Es decir, una simultaneidad de actividades económicas, con ánimo de lucro, y otras que no.

¹⁴⁶ Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de la unipersonalidad, ya de inicio o por causas sobrevenidas tal y como establece el artículo 12 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

¹⁴⁷ (DE FUENTES MURILLO, 1999)

c) Organización

Toda organización y la persona jurídica lo es, precisa de unas reglas de funcionamiento que como mínimo indicarán el nombre, la finalidad u objeto social, los órganos y derechos y deberes de sus miembros. Estas reglas constarán en los Estatutos, que exige la Ley del derecho de asociación y detalla su contenido, o en el propio contrato de sociedad, civil o mercantil.

La ley del derecho de la asociación parte de que la organización interna y de que el funcionamiento de las asociaciones deben ser democráticos (artículo 2.5), cuya organización y funcionamiento estarán en los Estatutos [art. 6.1.c) y 7]. Establece que el órgano supremo es la Asamblea General y un órgano de representación (arts. 11 y 12).

Las sociedades civiles y mercantiles se organizan y funcionan tal como ha previsto el contrato de sociedad, sin poder quebrantar las normas imperativas y, en lo no previsto, se aplica lo dispuesto en el Código civil en su normativa del contrato de sociedad civil y en el Código de comercio y en las Leyes de sociedades anónimas (1) y de responsabilidad limitada, sobre la distinta normativa de las respectivas sociedades mercantiles.

La constitución de la asociación se produce por negocio jurídico multilateral en que todos los que participan emiten sendas declaraciones de voluntad, que son concordantes en orden a la creación de la asociación. Es el acto constitutivo, concepto común a toda asociación.

III.1.1.1.2.- CLASES DE ASOCIACIONES

Hay que señalar que las asociaciones reciben un sinfín de denominaciones, las cuales hacen que el concepto sea, si cabe, más confuso. Dichas entidades son designadas, en ocasiones con el apelativo de agrupaciones, plataformas, foros, etc., existiendo también denominaciones específicas para determinadas asociaciones según su tipología; es decir, nos encontramos con nombres tales como academia, ateneo o liceo, para las culturales; círculo, casino o club, para las

recreativas; ONG, para las asistenciales, cofradía, hermandad o comunidad, para las religiosas, etc.¹⁴⁸

Las asociaciones de Derecho civil pueden ser:

- a) Asociaciones stricto sensu, que están reguladas por la ley Orgánica de 22 marzo de 2002, del derecho de asociación, reconocido en el artículo 22 de la Constitución (como dice su art. 1.1) proclamando (en su art. 2.1) que todas las personas tienen derecho a asociarse¹⁴⁹. Al organizarse, los ciudadanos se dotan de medios más eficaces para hacer llegar su opinión sobre los diferentes problemas de la sociedad a quienes toman las decisiones políticas. Fortalecer las estructuras democráticas en la sociedad revierte en el fortalecimiento de todas las instituciones democráticas y contribuye a la preservación de la diversidad cultural.
- b) En este sentido se consideran asociaciones de régimen general las que no han sido objeto de especial atención por el legislador y no son reguladas por normativa específica ni deben inscribirse en registro especial.
- c) Sociedades con ánimo de lucro (excluidas de la ley del derecho de asociación, art. 1.2) que son civiles, reguladas por los artículos 1665 y ss. del Código civil, o mercantiles, por el Código de comercio, artículos 116 y ss., y por las Leyes de sociedades anónimas, texto refundido aprobado por Real Decreto legislativo de 22 diciembre de 1989, y de sociedades de responsabilidad limitada, de 23 de marzo de 1995. (Actualmente la Ley de Sociedades de Capital)
- d) Asociaciones con legislación específica (a que se refiere el art. 1.3 de la Ley del derecho de asociación) de: partidos políticos, sindicatos y organizaciones empresariales, deportivas, consumidores y usuarios; asimismo, las iglesias y asociaciones para fines religiosos.

En relación a las asociaciones religiosas, el Real Decreto 142/1981 establece, en su art. 2 que en el registro de entidades religiosas se inscribirán:

¹⁴⁸ (PALLARES RODRIGUEZ, ROSARIO; GONZALEZ QUINTANA, MARIA JOSE; RODRIGUEZ ARIZA, LAZARO; CARRASCO DIAZ, DANIEL, 2004), Opus cit. Páginas 52 a 83.

¹⁴⁹ Destaca su Exposición de motivos la importancia que tienen las asociaciones para la conservación de la democracia, expresando literalmente que las asociaciones permiten a los individuos reconocerse en sus convicciones, perseguir activamente sus ideales, cumplir tareas útiles, encontrar su puesto en la sociedad, hacerse oír, ejercer alguna influencia y provocar cambios.

- a) Las Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas.
- b) Las Órdenes, Congregaciones e Institutos religiosos.
- c) Las Entidades asociativas religiosas constituidas por Iglesias y Confesiones.
- d) Las federaciones que engloben a las anteriores.
- e) Las Fundaciones Canónicas.

En cuanto a las asociaciones políticas, en virtud de lo establecido en la LO 6/2002 de 27 de junio, de Partidos Políticos, debido a la especificidad de los fines perseguidos gozan de la obtención de ayudas financieras del Estado y de la facultad de utilizar medios de comunicación social de titularidad pública en función de los resultados electorales obtenidos.

Y en cuanto a las asociaciones sindicales y de empresarios, ambas tienen claramente atribuida personalidad jurídica desde su inscripción en el registro correspondiente y realizan una función social que contribuye a la defensa y promoción de los intereses sociales que les son propios y se encuentran reguladas en la Ley 19/1977 y el decreto 873/1977 en cuanto no se opongan a lo establecido en la LO 11/1985 de Libertad Sindical.

Finalmente haremos una mención especial a las asociaciones declaradas de utilidad pública que pueden enclavadas dentro del régimen general o en regímenes especiales. Así, de acuerdo con el art. 33 de la LO 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación, que disfrutan de las exenciones y beneficios que la Ley 49/2002 les reconocen: poseen asistencia jurídica gratuita y gozan de beneficios económicos y son destinatarios de importantes ayudas y subvenciones por parte de los organismos públicos.

Para solicitar y obtener la declaración administrativa de utilidad pública es necesario cumplir una serie de requisitos recogidos en el art. 32 de la Ley de Asociaciones, cuales son:

Que sus fines estatutarios tienen que promover el interés general y ser de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción para la mujer, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de los consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de

exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza.

Por otra parte su actividad no puede estar restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.¹⁵⁰ Y deben contar con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de sus fines estatutarios. A su vez tienen que estar constituidas, inscritas en el Registro, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines ininterrumpidamente y cumpliendo todos los precedentes requisitos al menos durante los dos años anteriores a la presentación de la solicitud.¹⁵¹

III.1.1.2.- LAS FUNDACIONES

III.1.1.2.1.- CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO

La Fundación es definida por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, como la organización constituida sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus

¹⁵⁰ Los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo pueden hacer con cargo a fondos y subvenciones públicas, pudiendo recibir remuneración adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación. El anterior marco normativo, básicamente recogido por lo que aquí respecta en la Disposición Adicional decimotercera de la Ley 30/1994, prohibía expresamente la retribución de los miembros de la junta directiva a los que sólo se les reembolsaban los gastos debidamente justificados que el desempeño de sus funciones les ocasionaban.

¹⁵¹ Una vez otorgada la declaración, las asociaciones admitidas asumen los derechos aludidos anteriormente y una serie de obligaciones, de forma tal que la falta de cumplimiento de una de las exigencias conlleva el inicio del procedimiento de revocación de la declaración. En este sentido, los requerimientos contraídos son los de mantener vigentes los requisitos fijados para su declaración, rendir las cuentas del ejercicio anterior y presentar una memoria descriptiva de las actividades realizadas durante el año, al organismo encargado de verificar su constitución, y presentar a la Administración pública los informes que ésta le requiera, en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines.

creadores, tiene afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general (art. 1.1).

Así, el artículo 1 de la citada Ley establece que "tiene por objeto desarrollar el derecho de fundación, reconocido en el artículo 34 de la Constitución y establecer las normas de régimen jurídico de las fundaciones que corresponde dictar al Estado, así como regular las fundaciones de competencia estatal."

La primera norma que desarrolló la previsión constitucional venía dada por la Ley de 24 de noviembre de 1994 de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que fue derogada por la aprobación de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones en cuya Exposición de Motivos se determinan como objetivos a cumplir por la misma: "En primer término, reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones (...). Por otra parte, se flexibilizaron y simplificaron los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo además a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de ciertas obligaciones exigibles a las de mayor entidad. Por último, la Ley pretende, a lo largo de todo su articulado, dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general."¹⁵²

En efecto, el Código Civil regula escasamente las Fundaciones, prácticamente solo las menciona para su consideración como una de las modalidades de persona jurídica, en el número 1 del artículo 35, destacando que son de interés público. Es importante, sin embargo, la regulación del art. 34 de la Constitución, que eleva el derecho de fundación a categoría de derecho fundamental.

Continúa la citada Ley (en su artículo 2) destacando que son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general y que las mismas se rigen por la voluntad del fundador, por sus Estatutos y, en todo caso, por la Ley.

Pues bien, el artículo 4, 1 de la citada Ley establece claramente en su artículo 4 que "Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se

¹⁵² (PIÑAR MAÑAS, 1996)

ajuste a las prescripciones de la ley.”¹⁵³ Por tanto, siendo personas jurídicas estarán sujetas al impuesto sobre sociedades.

III.1.1.2.2.- LÍNEAS GENERALES Y FINES DE LAS FUNDACIONES

Como elementos esenciales de tal regulación normativa, cabe destacar que una de sus finalidades esenciales ha sido la de reducir la intervención de los poderes públicos en el funcionamiento de las fundaciones. Así, se ha sustituido en la mayor parte de los casos la exigencia de autorización previa de actos y negocios jurídicos por parte del Protectorado, por la de simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado, con objeto de que pueda impugnarlo ante la instancia judicial competente, si lo considera contrario a derecho, y, eventualmente, ejercitar acciones legales contra los patronos responsable.

Desde un punto de vista de su formación, se han flexibilizado y simplificado los procedimientos, especialmente los de carácter económico y financiero, eximiendo además a las fundaciones de menor tamaño del cumplimiento de ciertas obligaciones exigibles a las de mayor entidad y por último se ha pretendido dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general.

No obstante lo anterior, en esta materia haya que tener presente que la normativa reguladora de las fundaciones se trata de una competencia constitucional compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas y así la citada LF 50/2002 en la disposición final primera enumera los preceptos que son de aplicación a todas las fundaciones, sean estatales o autonómicas, bien por regular las condiciones básicas que garantizan la igualdad de los españoles en el ejercicio del derecho de fundación (artículo 149.1.1 de la Constitución Española), bien por su naturaleza procesal (artículo 149.1.6 de la Constitución Española), bien por incorporar normas de derecho civil, sin perjuicio de la aplicabilidad preferente del derecho civil foral o especial allí donde exista (artículo 149.1.8 de la Constitución Española). Los restantes preceptos de la Ley serán de aplicación únicamente a las fundaciones de competencia estatal.

¹⁵³ (GALLOFRE CASTELLANOS, 2015)

En cuanto a su finalidad, indicar que el legislador hace una enumeración ad exemplum de cuáles son los fines de la misma, y enumera unos cuantos. Así el artículo 3.1 de la LF 50/2002 señala que: las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Después de esa enumeración, el legislador admite la posibilidad de otros fines, siempre que su finalidad sea el beneficio de un colectivo general de personas, vedando en todo caso que se creen fundaciones con una única finalidad de favorecer los intereses particulares de sus fundadores o familiares. Así el artículo 3.3 de la LF 50/2002 señala que: en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

No se incluyen en el apartado anterior las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español, siempre que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

III.1.1.2.3.- DENOMINACIÓN, MODALIDADES Y CLASES DE FUNDACIONES

La denominación que se puede dar a la fundación no es totalmente libre sino que la LF 50/2002 introduce en este capítulo una nueva regulación de la denominación de las fundaciones, que pretende evitar duplicidades e inscripciones abusivas, así en el artículo 5 de la LF 50/2002 se indica que:

1. La denominación de las fundaciones se ajustará a las siguientes reglas:

- a) Deberá figurar la palabra "Fundación", y no podrá coincidir o asemejarse de manera que pueda crear confusión con ninguna otra previamente inscrita en los Registros de Fundaciones.
- b) No podrán incluirse términos o expresiones que resulten contrarios a las leyes o que puedan vulnerar los derechos fundamentales de las personas.
- c) No podrá formarse exclusivamente con el nombre de España, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, ni utilizar el nombre de organismos oficiales o públicos, tanto nacionales como internacionales, salvo que se trate del propio de las entidades fundadoras.
- d) La utilización del nombre o seudónimo de una persona física o de la denominación o acrónimo de una persona jurídica distintos del fundador deberá contar con su consentimiento expreso, o, en caso de ser incapaz, con el de su representante legal.
- e) No podrán adoptarse denominaciones que hagan referencia a actividades que no se correspondan con los fines fundacionales, o induzcan a error o confusión respecto de la naturaleza o actividad de la fundación.
- f) Se observarán las prohibiciones y reservas de denominación previstas en la legislación vigente.

2. No se admitirá ninguna denominación que incumpla cualquiera de las reglas establecidas en el apartado anterior, o conste que coincide o se asemeja con la de una entidad preexistente inscrita en otro Registro

público, o con una denominación protegida o reservada a otras entidades públicas o privadas por su legislación específica.

Así mismo será de aplicación los artículos 6 y 7 LF 50/2002 en cuanto a su domicilio ya se trate de una fundación española o extranjera.

En cuanto a las modalidades de constitución, la regulación viene dada por los artículos 9 a 11 de la Ley de Fundaciones 50/2002, partiendo de la distinción de que la fundación podrá constituirse por actos inter vivos o mortis causa.

Si es inter vivos se realizará mediante escritura pública, que deberá contener, al menos, los siguientes extremos, que vienen recogidos en el artículo 10 LF 50/2002:

- a) el nombre, apellidos, edad y estado civil del fundador o fundadores, si son personas físicas, y su denominación o razón social, si son personas jurídicas, y, en ambos casos, su nacionalidad y domicilio y número de identificación fiscal;
- b) la voluntad de constituir una fundación;
- c) la dotación, su valoración y la forma y realidad de su aportación;
- d) los Estatutos de la fundación;
- e) la identificación de las personas que integran el Patronato, así como su aceptación si se efectúa en el momento fundacional.

Los Estatutos, por su parte, deberán recoger (artículo 11 LF 50/2002):

- a) la denominación de la entidad;
- b) los fines fundacionales;
- c) el domicilio de la fundación y el ámbito territorial en que se haya de desarrollar principalmente sus actividades;

- d) las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y para la determinación de los beneficiarios;
- e) la composición del Patronato, las reglas para la designación y sustitución de sus miembros, las causas de su cese, sus atribuciones y la forma de deliberar y adoptar acuerdos;
- f) cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que el fundador o fundadores tengan a bien establecer.

Según dispone el artículo 12 LF 50/2002, "por lo que se refiere a la dotación, ésta podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, debiendo ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales (se presume suficiente cuando el valor económico alcance los 30.000 euros).

Si la aportación es dineraria, podrá efectuarse en forma sucesiva, en cuyo caso el desembolso inicial será, al menos, del 25 %, y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo no superior a cinco años. Si la aportación no es dineraria, deberá incorporarse a la escritura de constitución tasación realizada por un experto independiente. En uno y otro caso, deberá acreditarse o garantizarse la realidad de las aportaciones ante el Notario autorizante.

Se aceptará como dotación el compromiso de aportaciones de terceros, siempre que dicha obligación conste en títulos de los que llevan aparejada ejecución.

En ningún caso se considerará dotación el mero propósito de recaudar donativos".

La constitución de la fundación por acto mortis-causa se realizará testamentariamente, cumpliéndose en el testamento los requisitos establecidos para la escritura de constitución. Si el testador se hubiera limitado a establecer su voluntad de crear una fundación y de disponer de los bienes y derechos de la dotación, la escritura pública en la que se contengan los demás requisitos exigidos por la Ley se otorgará por el albacea testamentario y, en su defecto, por los herederos testamentarios. En caso de que éstos no existieran, o incumplieran esta obligación, la escritura se otorgará por el Protectorado, previa autorización judicial.

Las fundaciones pueden se clasifican legalmente en las siguientes:

1. Reales Patronatos.
2. Las fundaciones del sector público estatal.

3. Las fundaciones públicas sanitarias.
4. Las fundaciones constituidas al amparo de la Ley de 25 de abril de 1997 sobre habilitación de nuevas formas de gestión del Sistema Nacional de Salud.
5. Las fundaciones vinculadas a los partidos políticos.
6. Las fundaciones de Beneficencia en general.
7. Las fundaciones culturales o benéfico-docentes.
8. Las fundaciones laborales.
9. Las fundaciones de entidades religiosas.
10. Las fundaciones extranjeras.
11. Las fundaciones de ámbito territorial restringido a una Comunidad Autónoma.

No existen las fundaciones de interés particular pues la propia Constitución las proscribió cuando dispone que "se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley", criterio que se mantiene en la Ley actual de 2002, cuyo artículo 3 empieza diciendo que "Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general..." y seguidamente expresa los fines de las mismas.

Además declara que en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídica singularizadas que no persigan fines de interés general.

Para finalizar hay que decir que ciertos sectores doctrinales critican que las fundaciones y entidades sin fines lucrativos en general se sometan al impuesto sobre sociedades teniendo en cuenta el sustrato social y económico diferente al de las sociedades empresas mercantiles y a la menor capacidad económica de las mismas¹⁵⁴

Sin embargo parece justificable optar por la exención objetiva en función de las rentas que proporciona la ley 49/2002.

¹⁵⁴ (MUÑOZ VILLARREAL, 2013)

III.1.2.- LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.

Desde el punto de vista del Derecho Administrativo, y conectando con el concepto civil de Corporaciones de Interés Público reconocido por la Ley, podemos traer a colación la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público¹⁵⁵ establece que:

1. La presente Ley se aplica al sector público que comprende:
 - a) La Administración General del Estado.
 - b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
 - c) Las Entidades que integran la Administración Local.
 - d) El sector público institucional.

2. El sector público institucional se integra por:
 - a) Cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas.
 - b) Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas, en particular a los principios previstos en el artículo 3, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas. Quedarían excluidas de este apartado aquellas sociedades por ejemplo mercantiles que han constituido una sociedad mercantil, cuyo capital social pertenece íntegramente al Ayuntamiento o entidad local. Se trata en este caso de una sociedad mercantil que

¹⁵⁵ Sucesora de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

como tal tiene personalidad jurídica propia, pero no es ente público, sino que está poseída por un ente público.¹⁵⁶

- c) Las Universidades públicas que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley.

3. Tienen la consideración de Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2.

Pues bien, La definición de Administración Pública que por esta Ley se determina, impone el criterio unitario de la Administración española no obstante el régimen autonómico vigente y el grado bastante amplio de autonomía legislativa y funcional de las Corporaciones Locales.¹⁵⁷

En cuanto a las Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica, aunque la Ley no lo aclara, lo son de distinta naturaleza, grado, servicio y finalidad. Hay Corporaciones, Entidades Institucionales y Sociedades de carácter público, y todas ellas están incorporadas al concepto genérico de Administración pública que este artículo indica, en tanto ejerzan potestades administrativas... sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación. Sirva de ejemplo lo que dispone el art. 1 del Estatuto de RENFE, de 23 jul 1964 cuando se define como entidad con personalidad de Derecho Público actuando en régimen de empresa mercantil.¹⁵⁸

Cabe mencionar por tanto que,

- a) Cada Administración pública, de las reconocidas en la Ley 40/2015 tiene su propia personalidad jurídica: La Administración general del Estado, cada una de las Comunidades Autónomas, cada una de las entidades locales.
- b) La personalidad jurídica es única para cada una de esas Administraciones públicas, para toda su estructura y todas sus funciones.

¹⁵⁶ (PAGES GALTES, 2006)

¹⁵⁷ (ALMONACID LAMELAS, 2013) efectúa una profunda crítica a la proliferación de empresas mixtas y al ánimo de lucro de las entidades locales.

¹⁵⁸ (IRUZUBIETA, 2009)

Estas entidades tienen personalidad jurídica plena en sus relaciones con terceros pero carecen de ella respecto de la Administración de la cual dependen (STS de 29 de abril de 1991 [j 1]), de ahí que no puedan interponer recurso contra la Administración de la que dependen, tal y como establece el art. 20 c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA).

III.1.2.1.- LAS CORPORACIONES DE DERECHO PÚBLICO

Las Corporaciones son personas jurídicas basadas en una pluralidad de personas individuales o físicas, que están unidas para el cumplimiento de finalidades determinadas, y cuyo nacimiento no emana de la libre voluntad de sus integrantes, sino de una disposición legal y reglamentaria. No siempre pertenecen al Estado como un organismo dependiente de él, aunque es el caso más corriente.¹⁵⁹

Las Corporaciones no territoriales pueden definirse como asociaciones forzosas de particulares, creadas por el Estado, que les atribuye personalidad jurídica pública para, sin perjuicio de defender y gestionar intereses privativos de sus miembros, desempeñar funciones de interés general con carácter monopolístico, cuyo ejercicio se controla por la Jurisdicción Contencioso-administrativa.¹⁶⁰

En esta categoría se deben incluir a las Corporaciones Privadas de Derecho Público, como por ejemplo los Colegios Profesionales.

¹⁵⁹ (TRONCOSO REIGADA, 2009)

¹⁶⁰ La Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 6ª, S 23-2-1998, rec. 736/1994 establece en relación al artículo 1 de la Ley 2/1974 de 13 febrero que los Colegios Profesionales son corporaciones de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Del contenido de precepto, se deduce claramente que los Colegios Profesionales se insertan dentro de la Administración Corporativa, tienen por ello encomendadas funciones al servicio del interés público, y en tal función actúan potestades exorbitantes propias de la Administración Pública. Ahora bien, junto a tal ejercicio de potestades exorbitantes, pueden ejercer otras funciones ajenas al interés público y a las que por la Ley se les encomienda. Ello resulta evidente si atendemos al contenido del artículo 8.1 de la propia Ley, que somete a la Jurisdicción contenciosa aquellos actos emanados de los Colegios Profesionales sujetos a Derecha Administrativo, lo que presupone la existencia de otros actos ajenos al Derecho Administrativo y por ello a las competencias exorbitantes propias de éste.

El art. 1.1º de la L 2/1973, 13 feb, establece: Los Colegios Profesionales son Corporaciones de Derecho Público, amparadas por la Ley y reconocidas por el Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Estas Corporaciones privadas están incluidas entre las Entidades a que hace referencia este artículo de la LRJAP y PAC, en virtud de que el Estado ha delegado en ellas, actividades administrativas como ser la vigilancia de los requisitos de admisión para el ejercicio profesional, régimen de turnos (de las farmacias, por ejemplo), asistencia al detenido (de los abogados), etc., incluyéndose también el régimen disciplinario aplicable a sus miembros colegiados, aunque tales decisiones colegiales pueden ser revisadas jurisdiccionalmente. Cuando lleven a cabo actividades administrativas delegadas por ley, sus actos quedan sometidos a los preceptos de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público.¹⁶¹

A la vista de lo expuesto ha de señalarse que los Colegios profesionales, como Corporaciones de Derecho Público, se integran, al igual que sucede con las Comunidades de Regantes, las Cámaras Oficiales, Cofradías de Pescadores y organizaciones análogas, las Federaciones Deportivas o las Juntas de Compensación urbanística y las demás entidades colaboradoras previstas en la legislación sobre el suelo, en la denominada Administración Corporativa que agrupa a aquellos entes cuya naturaleza es mixta con componentes de claro perfil público, pero con una base de intereses privados, situándose en una zona fronteriza entre los entes públicos y los entes privados, lo que conlleva un específico régimen jurídico mixto, con normas reguladoras de Derecho Público y otras que necesariamente han de ser calificadas de privadas, caracterizándose por ser estas Corporaciones de Derecho Público de base privada.

Son asociaciones forzosas de particulares, creadas por el Estado, que, igualmente, les atribuye personalidad jurídica pública para, sin perjuicio de defender y gestionar intereses privativos de sus miembros, desempeñar funciones de interés general con carácter monopolístico, cuyo ejercicio se controla por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.¹⁶²

¹⁶¹ En nuestro país, forman parte básicamente los Colegios profesionales y las Cámaras oficiales (de Comercio, Industria y Navegación; de la Propiedad, Agraria, etc.); se reclama un lugar para las Federaciones Deportivas. Constituye el límite entre los entes públicos y los privados; frontera poco definida porque su carácter es privado pero cumplen fines públicos de interés general, lo que se traduce en la aplicación de un régimen mixto, público y privado. (SJ Aragón Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 2ª, S 31-3-2005, nº 254/2005, rec. 181/2003).

¹⁶² Es indudable que la defensa de los intereses privados de los miembros de la Corporación constituye la principal finalidad de ésta, pero tienen un componente público que deriva, de un lado, de su propia creación a través de un acto de poder del Estado que regula el funcionamiento de su estructura orgánica, y, de otro, de la asignación de fines o funciones públicas, que pueden consistir, como señala el propio Tribunal

La Administración corporativa viene a ser un concepto de verdadera descentralización funcional, ya que el Estado, no manda ni dirige su actividad a través del nombramiento y cese de sus directivos, sino que se gobiernan a través de representantes elegidos por sus miembros. Otra característica es que no grava el presupuesto del Estado, ya que su sostenimiento corre a cargo, normalmente, de las cuotas u otras aportaciones de los miembros, y los titulares de sus órganos gestores no perciben por ello emolumentos.

Se distinguen, a su vez, de las asociaciones privadas y de los sindicatos:¹⁶³

- a) Primero: por el origen público de su constitución, ya que son creadas más que por acuerdo de sus miembros, por un acto de poder, que define su estructura y fines, y del que nace formalmente su personalidad jurídica.
- b) Segundo: por la obligatoriedad indirecta de la integración de sus miembros, dato esencial y decisivo para su transferencia al D^o público. Aunque obligatoriedad relativa, ya que el ordenamiento no impone forzosa y directamente la incorporación, pero sí indirectamente, al elevarlo a requisito sine qua non para el ejercicio de determinada profesión o para ostentar la titularidad de un derecho.
- c) Tercero: por el carácter monopolístico, ya que no cabe más que una sola organización corporativa para operar con determinadas finalidades y sobre un mismo colectivo, frente al pluralismo esencial de las asociaciones y sindicatos, con una regulación libre para crear esas organizaciones.

Constitucional, en el ejercicio de funciones propias de las Administraciones territoriales o bien de la colaboración con éstas en el ejercicio de sus funciones propias.

¹⁶³ Los sindicatos obreros y patronales no pueden ser configurados como Corporaciones pública como se produjo en la etapa preconstitucional. Se opone a esa posibilidad el art 7 CE “los sindicatos de trabajadores u las asociaciones empresariales contribuyen a la defensa y promoción de los intereses económicos y sociales que les son propios. Su creación y el ejercicio de su actividad son libres”; asimismo, el art 22 reconoce el D^o de libre asociación.

III.1.3.- LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO DEL DERECHO MERCANTIL.

Para introducirnos en las normas del Derecho Mercantil es imprescindible buscar el punto de partida en el artículo 1.665 del Código Civil, según el cual “La sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir las ganancias”.

Por lo que a nosotros afecta, y de cara a la distinción entre sociedades civiles y mercantiles y la atribución en derecho de la personalidad jurídica, cabe resaltar lo que establece el artículo 1669 del Código Civil: “No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros.

Esta clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.”

Y especialmente el 1.670 que dice lo siguiente: “Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código.”

Y es que una de las características más peculiares del Ordenamiento Tributario español, de clara raigambre italiana, es la existencia de las conocidas por la doctrina como “personas jurídico-tributarias” o el desarrollo de la denominada “subjetividad tributaria”. Se trata, en atención a la especialidad del Derecho Tributario, que dispone de sus propias fuentes normativas, las cuales priman sobre las ordinarias, como reconoce expresamente el artículo 7 de la norma básica de nuestro Ordenamiento Fiscal, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reiterando lo dispuesto en su antecedente, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, de crear “personalidades” tributarias distintas a las configuradas como tales en el Derecho Común.¹⁶⁴

Importantísima por tanto la distinción entre el carácter civil o mercantil de una sociedad a efectos de ser considerado sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades. La norma tributaria clarifica que las sociedades civiles, salvo las que no tengan objeto mercantil, tengan o no personalidad jurídica, así como las comunidades de bienes tributarán por IRPF como entidades en atribución de rentas.

¹⁶⁴ (VASCO, 2009)

No dice, en cambio, que las sociedades mercantiles deban tributar por impuesto sobre sociedades. Dice que son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. Pero a sensu contrario no todas las sociedades mercantiles necesariamente deberán tributar por el impuesto sobre sociedades. Intentemos aclarar estos aspectos.

Acudamos en primer lugar al artículo 116 del Código de Comercio, enmarcado en el Título I del Libro Segundo bajo el título de las compañías mercantiles aborda la cuestión del siguiente modo: "El contrato de compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código.

Una vez constituida la compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos."

Podríamos concluir por tanto que todas las sociedades constituidas según la forma jurídica que establece el citado Código de Comercio, y para ello se requerirá que el contrato esté formalizado en escritura pública y se proceda a la Inscripción en el Registro Mercantil, gozarán de personalidad jurídica y no serán civiles, por lo que serán sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades.

Avancemos no obstante un poco más..., dice el art. 122 del Código de Comercio en cuanto a las formas jurídicas de las sociedades que por regla general, las sociedades mercantiles se constituirán adoptando alguna de las formas siguientes:

- a) La regular colectiva.
- b) La comanditaria, simple o por acciones.
- c) La anónima.
- d) La de responsabilidad limitada.

Cabe concluir, por tanto que cualquier sociedad constituida (e inscrita en el Registro Mercantil) bajo estas formas jurídicas tendrá personalidad jurídica, y será sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, y todo ello sin perjuicio de la finalidad real que exista en su constitución. Es decir, sería indiferente que estemos ante una sociedad patrimonial, cuyo objetivo no sea estrictamente la búsqueda de un ánimo de lucro, o podemos encontrarnos ante formas asociativas impuestas por mandato de la ley, como por ejemplo las sociedades profesionales a las que más adelante nos referiremos, o sociedades laborales, etc. En todas ellas, al haberse constituido con arreglo al Código de Comercio y haber adoptado estas formas jurídicas van a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Antes de entrar en sociedades específicas y formas jurídicas en concreto, vamos a hacer una mención a lo que establece la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Esta Ley cuyo ámbito objetivo es la regulación de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, consistentes en la transformación, fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo, incluido el traslado internacional del domicilio social establece que es aplicable a todas las sociedades que tengan la consideración de mercantiles, bien por la naturaleza de su objeto, bien por la forma de su constitución.

A continuación apunta en una dirección que desarrollaremos más adelante, y es en la existencia de diferentes formas jurídicas que aunque no estrictamente mercantiles se asimilarán a todos los efectos, hasta el punto de poder transformarse con enorme facilidad en personas jurídicas no civiles, y en diversos sujetos pasivos citados en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, a saber; respecto de las sociedades cooperativas se establece que se regirán por su específico régimen fiscal. Y cita en su artículo 4 las siguientes entidades: la agrupación europea de interés económico, la agrupación de interés económico, la sociedad anónima europea, etc.

En el apartado de las singularidades hay que remarcar todavía la existencia del artículo 124 del Código de Comercio, que establece lo siguiente:

“Las compañías mutuas de seguros contra incendios, de combinaciones tontinas sobre la vida para auxilios a la vejez, y de cualquiera otra clase, y las cooperativas de producción, de crédito o de consumo, sólo se considerarán mercantiles, y quedarán sujetas a las disposiciones de este Código, cuando se dedicaren a actos de comercio extraños a la mutualidad o se convirtieren en sociedades a prima fija.”

Y es que el Código de Comercio implícitamente consideraba materia mercantil (o «actos de comercio») sólo la actividad industrial y comercial. Y excluía lo que no fuera «industria» no sólo en el sentido de transformación mecánica, y no manual, de los bienes, sino también en el de «actividad especulativa». Por ello, aparece aún prohibido que las mutuas de seguros hagan de su actividad una «industria»¹⁶⁵

Sin embargo este artículo ha quedado superado tras las primeras Leyes que regularon el Contrato de Seguro por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, estableciendo que “las entidades aseguradoras se constituirán mediante escritura pública, que deberá ser inscrita

¹⁶⁵ (XULIA, 1976)

en el Registro Mercantil. Con dicha inscripción adquirirán su personalidad jurídica las sociedades anónimas, mutuas de seguros y mutualidades de previsión social.”

Actualmente debe destacarse que estamos ante unas entidades que, por ley, deben disponer de una organización típicamente empresarial, y que realizan una actividad tan típicamente mercantil como es la aseguradora. Se ha llegado a afirmar la mercantilidad de las mutuas a prima fija vendrá determinada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Seguro Privado y nunca por lo que pueda decir este artículo 124 del Código de Comercio.¹⁶⁶

III.1.3.1.- LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

Observamos que la evolución de las sociedades citadas en el Código de Comercio tiene una clara evolución, tras el tránsito por las leyes sobre sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada, hacia las llamadas sociedades de capital.

Al efecto se publicó el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. De las sociedades “clásicas” que recogía el Código de Comercio han perdurado con éxito tal y como plasma el artículo 1 de este cuerpo legal la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones. Sobre ellas dice el artículo 33 que con la inscripción la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo social elegido.

Evidentemente, aspectos como la mejor fiscalidad o la limitación de la responsabilidad han desarrollado enormemente las sociedades de capital y muy especialmente la sociedad anónima y sobre todo la limitada, dejando claramente en desuso otras sociedades llamadas personalistas, en los que como su nombre indica debía prevalecer el carácter personal de sus componentes sobre el componente monetario.

Sin embargo, la creación de esta norma, tal y como establece su exposición de motivos proviene del mandato al Gobierno de la elaboración de un texto refundido de las normas legales sobre sociedades de capital, reuniendo en un texto único el contenido de las dos leyes especiales que regulaban la Ley de Sociedades Anónimas y la de Sociedades de Responsabilidad Limitada, con la importante

¹⁶⁶ (MOLINA, 2001)

adición de aquella parte de la Ley del Mercado de Valores que regula los aspectos más puramente societarios de las sociedades anónimas con valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial y con la adición de los artículos que el Código mercantil dedica a la comanditaria por acciones, forma social derivada, de muy escasa utilización en la práctica.

Se pretendió la inclusión en un único cuerpo legal de la regulación general de las sociedades de capital, sin más excepción que la derivada de la propia Ley de modificaciones estructurales -en la que se contiene la habilitación-, cuyo contenido, por estar referido a toda clase de sociedades mercantiles, incluidas las «sociedades de personas», no podía incluirse, sin alguna incoherencia, en esa refundición.

III.1.3.2.- LA SOCIEDAD IRREGULAR.

El artículo 39 de la Ley de Sociedades de Capital establece que “Una vez verificada la voluntad de no inscribir la sociedad y, en cualquier caso, transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura sin que se haya solicitado su inscripción, se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil si la sociedad en formación hubiera iniciado o continuado sus operaciones.

En caso de posterior inscripción de la sociedad no será de aplicación lo establecido en el apartado segundo del artículo anterior.”

Vemos que su redactado se inspira y es muy parecido a lo establecido en el art. 1669 del Código Civil). De ello extraemos que no tributarán por el impuesto sobre sociedades, sino como entidades en atribución de rentas, o sea por IRPF.

En este sentido dice la Sentencia de AP Madrid de 23 de octubre de 2009 que a tenor del art. 39 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a esa irregularidad la define la falta de voluntad de inscribir la sociedad, de modo que existirá legalmente una sociedad irregular cuando se "verifica" la voluntad de no proceder a su inscripción y, en cualquier caso, transcurrido un año desde la escritura de constitución "sin que se haya solicitado" la inscripción, supuesto este último en que se presume iuris et de iure dicha falta de voluntad. Y es que, en definitiva,

la sociedad mercantil irregular carece de personalidad jurídica independiente de la de sus socios.¹⁶⁷

La Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2011 sobre la aplicación de la reforma del Código Penal en materia de responsabilidad penal de las Personas Jurídicas, con base al art. 33 de la ley de Sociedades de Capital y la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo núm. 919/2002 de 11 de octubre, dictamina respecto de las sociedades irregulares que son sociedades mercantiles, a las que se aplican las normas de la sociedad regular colectiva, y por tanto todos los socios son responsables de sus deudas y responsabilidades de manera personal; en cambio la responsabilidad penal solo se produce para sus administradores de hecho o de derecho.¹⁶⁸

III.1.3.3.- LA SOCIEDAD EN FORMACIÓN

Con la denominada sociedad en formación se designa el supuesto en que, encontrándose la sociedad en proceso de creación, no se ha producido su inscripción en el RM, si bien existe voluntad por parte de los socios en culminar el proceso fundacional con el cumplimiento de dicho trámite.¹⁶⁹

Dicha sociedad en formación se diferencia de la sociedad irregular en que en esta última, o bien se ha verificado la voluntad de no inscribir la sociedad, o bien ha transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura sin que se haya solicitado su inscripción (art. 56 de la Ley de Sociedades de Capital.).

Aunque el art. 33 de la Ley de Sociedades de Capital dispone que "con la inscripción la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo

¹⁶⁷ Entre otras, y en diferentes ámbitos pueden citarse:

- AP Badajoz, sec. 3ª, A 16-2-2005, nº 21/2005, rec. 5/2005
- TSJ Cataluña Sala de lo Social, sec. 1ª, S 17-10-2001, nº 7897/2001, rec. 2960/2001
- TSJ Cataluña Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 5ª, S 26-11-2009, nº 1194/2009, rec. 476/2007
- Sentencia de AP Barcelona de 12 de junio de 2009

¹⁶⁸ (PUNTAS, 2012)

¹⁶⁹ La ley de Sociedades de Capital la regula en sus artículos 36 a 38.

social elegido", ello no supone la imposibilidad de que se suscriban contratos en nombre de futuras sociedades después de haberse otorgado escritura de constitución aun no inscrita, proyectándose sus efectos, según los casos, a la sociedad en fase de constitución, a los socios, a los administradores, a quienes contrataron en nombre de esta, y, en ocasiones, tanto a la sociedad como a socios y gestores, de conformidad con lo previsto en los arts. 36 y siguientes del citado texto legal.¹⁷⁰

Respecto a la doctrina de la DGRN, la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2007 ha señalado que "(...) En consecuencia, si bien es posible que la sociedad en formación con anterioridad a su inscripción realice determinados actos como sociedad en formación, su eficacia y su vinculación para la sociedad exige que se hagan depender de la condición de la inscripción en el Registro y, en su caso posterior asunción de los mismos por parte de la sociedad ya inscrita¹⁷¹. La sociedad en formación, por tanto, no queda constituida como tal sociedad hasta tanto se haya inscrito -salvo que la inscripción no se haya aún solicitado en el plazo de un año desde el otorgamiento de la escritura de constitución, caso en que el art. 56 del citado texto legal, sí considera que existe una sociedad constituida sin inscripción pero no la sociedad de responsabilidad limitada sino una sociedad irregular a la que, sólo si la sociedad irregular hubiere iniciado sus operaciones, se aplicarían las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, de la sociedad civil".

La Resolución de la DGRN de 22 de abril de 2000 recuerda que la ausencia de inscripción "(...) sin embargo, no puede llevar a desconocer los efectos jurídicos que el negocio de constitución de una sociedad produce desde el momento mismo de su celebración y, en consecuencia, en la medida en que aquellos efectos tengan sustantividad jurídico-real inmobiliaria, no podrá negarse su puntual y fiel reflejo registral¹⁷², en términos que no ofrezcan duda de la verdadera situación jurídica que se encuentran los bienes en cuestión.

En efecto, otorgada la escritura pública de formalización del contrato constitutivo de la sociedad¹⁷³, los bienes puestos en común salen del patrimonio personal de los aportantes para integrarse en una nueva masa patrimonial, la definición de cuyo régimen se halla en situación jurídica de provisionalidad, pues, en su día -al

¹⁷⁰ Como dice la Sentencia del TS de 24 de noviembre de 2010.

¹⁷¹ En consonancia con el art. 8 LSC Art.8 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

¹⁷² Confróntese los arts. 1 y 2 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la Ley Hipotecaria.

¹⁷³ De conformidad con lo establecido en el art. 1462 del Código Civil.

tiempo de la inscripción en el Registro Mercantil- se le aplicará íntegramente el legal del tipo alegado (la sociedad limitada), que entre tanto esta goza ya de autonomía¹⁷⁴, con un ámbito específico de responsabilidad¹⁷⁵ un régimen de gestión determinado (unanimidad, sin perjuicio de las facultades concretas que unánimemente y para el tiempo intermedio haya sido conferidas bien a los futuros gestores de la sociedad pretendida, bien a mandatarios determinados), y con específicas previsiones liquidatorias si no se ultimase el proceso de nacimiento de la sociedad legalmente tipificada y que los otorgantes persiguen con el negocio celebrado.

Durante la pendencia de la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil, la titularidad de los bienes aportados¹⁷⁶ no es ya una titularidad individual de los respectivos socios aportantes, sino una titularidad común a todos ellos en la situación jurídica de provisionalidad definida anteriormente y, por consecuencia, ningún obstáculo debe haber para reflejar en el Registro de la Propiedad tal modificación jurídico-real inmobiliaria, practicando la respectiva inscripción a favor de todos los constituyentes.

Por lo demás, la oportuna inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad en cuanto evento que determina el fin de la situación de provisionalidad podrá reflejarse en el Registro de la Propiedad por medio de la correspondiente nota marginal¹⁷⁷.

Ahora bien, aunque como sostiene la Sentencia de 19 de octubre de 2001, la inscripción de la escritura fundacional en el Registro Mercantil tiene la condición de requisito constitutivo, y en tanto no se cumpla la Sociedad carece de personalidad a determinados efectos, la personalidad jurídica, como instrumento eficaz para la organización de las empresas y creación de un centro de imputación de relaciones jurídicas útil en el tráfico jurídico, no queda limitada a los supuestos en los que se ha otorgado escritura pública, como se deduce de la interpretación sistemática del art. 33 de la Ley de Sociedades de Capital en relación con el art.

¹⁷⁴ De conformidad con el art. 2 del Código de Comercio, el art. 1699 del Código Civil en relación al art. 1679 del Código Civil y el art. 38 de la Ley de Sociedades de Capital.

¹⁷⁵ Obligaciones derivadas de las actuaciones previstas en el Art.37 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital., obligaciones inherentes a la propiedad de los bienes aportados, etc.

¹⁷⁶ O la de los que en desenvolvimiento de actuaciones previstas en el Art.39 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. hayan sustituido a aquéllos o incrementado esa masa patrimonial.

¹⁷⁷ De conformidad con el art. 23 de la Ley Hipotecaria.

29 del mismo texto legal, de tal forma que del contrato, incluso aformal, cabe derivar cierto grado de personalidad.

En este sentido apuntan diversas sentencias del Tribunal Supremo y entre ellas cabe destacar:

- a) La de 1 de octubre de 1986, con cita de la de 21 de junio de 1983 afirma la existencia de sociedad mercantil "desde el momento en que los contratantes se obligaron a poner bienes en común con intención de obtener lucro", aun cuando irregular "La condición de irregular, determinada por la ausencia de la escritura pública y su inscripción registral, no desnaturaliza tal carácter mercantil (...).
- b) La de 20 de febrero de 1988 sostiene que: "ya esta Sala en Sentencia de 21 de junio de 1983 admitió la existencia de sociedad irregular mercantil concertada en documento privado y aun de forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil, remitiendo como legislación aplicable a tal tipo de sociedades a las colectivas, con aplicación a la normativa específica del Código de Comercio".
- c) La de 13 de noviembre de 1992 admite la existencia de un ente social válidamente constituido por la prestación del consentimiento probada por inferencia;
- d) La de 17 de julio de 1996 admite la constitución prescindiendo de formalidades escritas "pues puede existir por simple acuerdo verbal entre los interesados (Sentencia del TS de 8 de julio de 1993), siempre que concurra el elemento esencial definidor que es el "animus societatis".
- e) La de 20 de noviembre de 2006, reproduce la de 11 de octubre de 2002 y afirma que "En cuanto a la existencia de la sociedad mercantil irregular es de tener en cuenta la doctrina jurisprudencial recogida en la Sentencia del TS de 8 de julio de 1993, que cita la de 3 de abril de 1991 según la cual "desde el momento que los contratantes se obligaron a poner en común determinados bienes con intención de obtener un lucro, ello denota la existencia de la sociedad de naturaleza mercantil".

- f) La de 13 de noviembre de 2009 reconoce modalidades elementales o primarias de sociedad incluso carentes de forma específica e irregulares.

Partiendo del reconocimiento de cierto grado de personalidad de las sociedades mercantiles no formalizadas en escritura pública, la Sentencia del TS de 24 de noviembre de 2010, declara que cuando los socios o los gestores contratan con terceros exteriorizando su existencia, quedan vinculados con la misma quienes con ella contratan conociendo que entablan las relaciones con la sociedad en fase de adquisición de personalidad, de tal forma que, una vez formalizada e inscrita, esta puede exigir de los terceros el cumplimiento de lo pactado.

Como ha señalado la Sentencia del TS de 22 de noviembre de 2006 "(...) en relación con la validez de los actos celebrados con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública de constitución de la Sociedad mercantil, pues, según se dice, si antes de la escrituración pública de las Sociedades de Capital no existen relaciones jurídicas, no obstante las mismas pueden considerarse como precontratos o relaciones o actos societarios, y en todo caso, si la misma interviene en el tráfico mercantil, habrá que regularla como Sociedad Colectiva irregular, según el art. 127 del Código de Comercio. y en este caso existe un acuerdo de voluntades para la constitución de la futura Sociedad, ya que la que obra en formación, puede llevar a cabo, por medio de sus fundadores o personas autorizadas, actos o negocios jurídicos o actividades pre-sociales, válidas y eficaces frente a terceros, como actos previos".

III.1.3.4.- RESPONSABILIDAD POR ACTOS Y CONTRATOS CELEBRADOS A NOMBRE DE LA SOCIEDAD ANTES DE SU INSCRIPCIÓN.

Por los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad antes de su inscripción en el Registro Mercantil responderán de forma personal y solidariamente quienes los hubieren celebrado, salvo que su eficacia hubiese quedado condicionada a la inscripción y, en su caso, posterior asunción de los mismos por parte de la sociedad.¹⁷⁸

¹⁷⁸ Sentencias de AP Málaga de 17 de abril de 2002, de AP Barcelona de 13 de junio de 2004 y del TS de 22 de noviembre de 2006.

Al efecto de aplicar esta norma resulta indiferente el título de la representación con que haya actuado quien contrató en nombre de la sociedad (administrador, apoderado, mandatario) o la forma en que hayan sido conferidos los poderes de representación (bien sea en la escritura de constitución o en otro documento). La única condición es que se trate de personas que posean la facultad de vincular a la sociedad por los actos y contratos que llevan a cabo utilizando la denominación social.

III.1.3.5.- RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD EN FORMACIÓN.

Conforme establece el art. 37 LSC en sus tres apartados:

1. La sociedad en formación responde, con el patrimonio que tuviere, de los actos y contratos indispensables para la inscripción de la sociedad, por los realizados por los administradores dentro de las facultades que les confiere la escritura para la fase anterior a la inscripción y por los estipulados en virtud de mandato específico por las personas a tal fin designadas por todos los socios, responderá la sociedad en formación.
2. Los socios responderán personalmente hasta el límite de lo que se hubieran obligado a aportar.
3. Salvo que la escritura o los estatutos sociales dispongan otra cosa, si la fecha de comienzo de las operaciones coincide con el otorgamiento de la escritura fundacional, se entenderá que los administradores están facultados para el pleno desarrollo del objeto social y para realizar toda clase de actos y contratos.

A estos efectos, conforme a la Resolución de la DGRN de 22 de abril de 2000 afirma que "(...) con la inscripción de la sociedad de responsabilidad limitada ésta adquiere la personalidad jurídica correspondiente a este tipo social. Que, rechazando, por tanto, que la sociedad en formación tenga algún vestigio de personalidad jurídica -lo que no obsta para que tenga el régimen jurídico previsto en el arts. 31 y 32 LSC -cabe recordar que el Art.38.1 del Código Civil atribuye a

las personas jurídicas la plena capacidad para adquirir y poseer, mientras que en el régimen legal de la sociedad en formación la capacidad contractual está circunscrita a los actos y contratos indispensables para la inscripción, a los realizados por los administradores dentro de las facultades que les confiere la escritura para la fase anterior a la inscripción, y a los estipulados en virtud de mandato específico por las personas a tal fin designadas por todos los socios, estando estos dos últimos tipos de actos o contratos sometidos a un régimen de responsabilidad que se aleja del característico de estas sociedades, introduciendo en las relaciones con terceros una inseguridad incompatible con lo que el Registro debe proporcionar, por lo que a éste sólo deben acceder los actos y contratos plenamente conformados y perfectos, aspiración que parece quebrar cuando uno de los sujetos de la relación jurídica establecida -en nuestro caso, la sociedad en formación compradora- no está plenamente configurada como persona jurídica por hallarse en formación, a todo lo cual cabe añadir el riesgo de que tal sociedad en formación devenga sociedad irregular lo que agravaría la inseguridad para los terceros contratantes que se verían obligados a promover litigios para exigir el resarcimiento y responsabilidades de los socios".¹⁷⁹

En síntesis, dichos actos y contratos son:

- Los indispensables para la inscripción de la sociedad (pago de la modalidad de operaciones societarias del ITP y ADJ, gastos de Notaría y Registro, etc).

¹⁷⁹ En la STS de 31 de Mayo de 2006, el tribunal se autorresponde a dos cuestiones: (i) si deben vincular a la sociedad los acuerdos llevados a cabo en su nombre antes de haberse constituido y que no han sido ratificados en el periodo establecido en el actual artículo 38 LSC y (ii) si ha existido en ese caso ratificación o no.

Según este órgano, "la jurisprudencia es unánime en considerar que la sociedad responderá de las obligaciones creadas cuando aún no está definitivamente constituida en el caso que concurren los requisitos exigidos en el mencionado artículo 15.3 LSA (hoy, 38 LSC). Y estos requisitos son:

- a) Que se haya realizado el acto o contrato antes de la completa adquisición de la personalidad jurídica de la sociedad, y
- b) Que se haya ratificado dentro de los tres meses siguientes a la inscripción en el Registro, momento en el que (...) la sociedad adquiere personalidad jurídica". Para ser más claro todavía, se cita en esta sentencia a la del TS de 4 de enero de 1989 (que se sustentaba en la LSA de 1951) y que declaraba que "el defecto de tal inscripción es suficiente para desatar la responsabilidad de los gestores", así que nos escaparíamos del paraguas societario. Por otro lado, contraviniendo la literalidad de la ley, pero ciertamente comprendiendo el fin del derecho mercantil, confirma el juzgador que "de lo dispuesto en el artículo 15.3 LSA no puede concluirse que si el acto o contrato no se ratifica dentro del periodo de los tres meses siguientes a la inscripción, ya no podrá ser ratificado. Una afirmación de este tipo sería contraria al principio de la autonomía de la voluntad de las sociedades".

- Los realizados por los administradores dentro de las facultades que les confiere la escritura para la fase anterior a la inscripción.
- Los estipulados en virtud de mandato específico por las personas a tal fin designadas por todos los socios.

Una vez inscrita (art. 38 LSC) la sociedad queda obligada por:

- Los actos y contratos de los que ya respondía como sociedad en formación.
- Todos aquellos que la sociedad acepte dentro del plazo de 3 meses desde su inscripción.

Desde el momento de la inscripción cesa la responsabilidad solidaria de socios, administradores y representantes.

Si el valor del patrimonio social, sumado el importe de los gastos indispensables para la inscripción de la sociedad, es inferior a la cifra del capital, los socios están obligados a cubrir la diferencia.

Los fundadores y los administradores (art. 31 LSC Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.) deben presentar la escritura de constitución a inscripción en el Registro Mercantil del domicilio social en el plazo de 2 meses a contar desde la fecha de su otorgamiento.

En caso de incumplimiento de esta obligación, los fundadores y administradores responden solidariamente de los daños y perjuicios causados. En este sentido se ha pronunciado la Sentencia de AP Alicante de 15 de enero de 2001.

Capítulo IV.- ENTES SUJETOS AL IMPUESTO DE SOCIEDADES

IV.1.- LAS SOCIEDADES MERCANTILES

IV.1.1.- LA SOCIEDAD ANÓNIMA

No cabe duda de que la Sociedad Anónima posee personalidad jurídica y que estamos ante un claro supuesto de sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades.

No obstante veamos cierta casuística que puede producirse en relación a su inscripción en el Registro Mercantil. En efecto la escritura de constitución debe formalizarse ante Notario y debe presentarse en el Registro Mercantil para su inscripción.

A estos efectos deben tenerse en cuenta las siguientes cuestiones¹⁸⁰:

En el supuesto de fundación simultánea, los fundadores y administradores de la sociedad tendrán las facultades necesarias para la presentación de la escritura de constitución en el Registro Mercantil y, en su caso, en el de la Propiedad, así como para solicitar o practicar la liquidación y para hacer el pago de los impuestos y gastos correspondientes. Los fundadores y administradores de la sociedad deberán presentar a inscripción en el Registro Mercantil del domicilio social la escritura de constitución en el plazo de 2 meses a contar desde la fecha de su otorgamiento. En caso de incumplimiento de esta obligación, los fundadores y administradores responderán solidariamente de los daños y perjuicios causados (Art.32 LSC).¹⁸¹

¹⁸⁰ (ARRIBAS HERNANDEZ, 2010)

¹⁸¹ Los fundadores pueden reservarse derechos adicionales a los debidos a su condición de accionistas que se justifican ordinariamente como retribución de servicios prestados a la sociedad durante su formación. Todas las circunstancias que afecten a los derechos de los fundadores deben recogerse en la memoria - aptdo.9.4 «Fondos propios»-.

La retribución que se asignen los socios/accionistas fundadores o los promotores, dependiendo de si la fundación es simultánea o sucesiva, debe tener siempre un contenido económico, y puede consistir en una cantidad fija o, supuesto más frecuente, en una participación en beneficios. Su importe no puede exceder del 10% de los beneficios netos, una vez dotada la reserva legal y por un plazo máximo de 10 años. Los estatutos han de prever un sistema de liquidación para los supuestos de extinción anticipada de estos derechos especiales.

En el supuesto de fundación sucesiva, los otorgantes de la escritura están también facultados para hacer la presentación de la escritura, tanto en el Registro Mercantil como en el de la Propiedad y para solicitar o practicar la liquidación y pagar los impuestos y gastos correspondientes (art. 51 LSC).

El plazo de presentación de la escritura es de 2 meses a contar desde su otorgamiento, siendo el Registro Mercantil competente el del domicilio de la sociedad.

En todo caso, transcurrido un año desde el depósito del programa de fundación y del folleto informativo en el Registro Mercantil sin haberse procedido a inscribir la escritura de constitución, los suscriptores podrán exigir la restitución de las aportaciones realizadas con los frutos que hubieran producido (arts. 55 LSC y 131 RRM).

Las aportaciones son indisponibles hasta que la sociedad quede inscrita en el Registro Mercantil, salvo para los gastos de notaría, registro y fiscales que sean imprescindibles para la inscripción¹⁸² (Art.45 LSC).

En ambos casos, con independencia del momento en el que la sociedad la abona -en una sola vez (mediante una cantidad fija) o a lo largo de 10 años (mediante la participación en beneficios)-, la retribución tiene la misma finalidad: compensar a los fundadores y promotores por los trabajos realizados para lograr el nacimiento de la sociedad, por lo que, si ello es así, su consideración contable debe ser la de un gasto para la sociedad y, por tanto, un componente negativo de los resultados de la misma.

¹⁸² El registrador, en el supuesto de la SLNE debe calificar e inscribir la escritura de constitución, para lo cual dispone de un plazo de 24 horas a contar desde el asiento de presentación o, si tiene defectos subsanables, desde el momento de presentación de los documentos de subsanación.

Si el registrador mercantil califica negativamente el título presentado, debe comunicárselo al notario autorizante y, en su caso, al representante designado por las partes en la escritura, dentro de las 24 horas siguientes a la presentación. Además debe notificarlo a las Administraciones tributarias competentes.

Si la naturaleza de la falta apreciada permite su subsanación de oficio por el notario y este está de acuerdo con la calificación, procederá a su subsanación en el plazo máximo de 24 horas, a contar desde el momento de la notificación de la calificación del registrador mercantil, dando cuenta de la subsanación a los socios fundadores o a sus representantes.

Inmediatamente después de practicar la inscripción, el registrador mercantil ha de notificar al notario autorizante los datos registrales para su constatación en la escritura matriz y en las copias que expida, y remitirle la parte correspondiente del Documento Único Electrónico a la que habrá incorporado los datos registrales de la sociedad.

Asimismo, todos los aspectos del procedimiento telemático se regulan en el RD 682/2003 y en la OM ECO/1371/2003.

El Contenido de la inscripción de las sociedades anónimas deberá acreditar necesariamente las circunstancias que establece el art. 114 del Reglamento del Registro Mercantil, estas son:

a) Identidad del socio o socios fundadores (art. 38 RRM).

En caso de un único socio, en el acta de inscripción se hará una referencia expresa al carácter unipersonal de la sociedad. En caso de fundación sucesiva, sólo se hará constar la identidad de los promotores y de las personas que otorguen la escritura fundacional.¹⁸³

Si se apreciaren defectos del título que afectaren a una parte del mismo y no impidieren la inscripción del resto, podrá practicarse la inscripción parcial (art. 63 RRM).

En particular, se entenderá que cabe la inscripción parcial prescindiendo de las cláusulas o estipulaciones defectuosas, cuando éstas fueren meramente potestativas o cuando su omisión en la inscripción quede suplida por las normas legales correspondientes.

Si la inscripción parcial resultare posible, el registrador la practicará siempre que se hubiese previsto en el título o se hubiese solicitado por el interesado mediante instancia, en cuyo caso se hará constar así en nota al pie del título y al margen del asiento de presentación.

b) La aportación de cada socio, en los términos previstos en los artículos 132 y siguientes, así como las acciones, debidamente identificadas, adjudicadas en pago.

La ley distingue entre si se trata de aportaciones dinerarias o aportaciones no dinerarias. Cuando se trate de aportaciones dinerarias, el depósito puede realizarse de dos formas o bien mediante exhibición y entrega de la certificación del depósito de las correspondientes cantidades a nombre de la sociedad en una entidad de crédito o bien, mediante la entrega del dinero al Notario autorizante para que éste sea el que constituya el depósito a nombre de la sociedad.

¹⁸³ Se denomina el concepto de fundación cualificada o fundación retardada al que conlleva aportaciones no dinerarias, que requieren de ciertas cautelas para evitar perjuicios a la sociedad recién constituida.

En el primer caso, la fecha de depósito no podrá ser en ningún caso anterior en más de dos meses a la de la escritura de constitución y será el Notario el que dará fe de que se le ha exhibido y entregado la certificación del depósito e incorporará a la escritura. En el segundo caso, no será necesario que el Notario de fe de la entrega ya que será él mismo el que constituirá el depósito en el plazo de cinco días hábiles, no obstante, si se consignará la solicitud de constitución del depósito en la escritura y se hará constar en la escritura matriz por medio de diligencia separada.

Mientras que si las aportaciones son no dinerarias, el artículo 67 de la LSC, dispone que éstas habrán de ser objeto de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes con competencia profesional, designados por el registrador mercantil del domicilio social.

En el informe se describirán los bienes o derechos objeto de la aportación, con indicación de sus datos registrales, si los tuvieren, el título o concepto de la aportación así como la valoración de cada uno de ellos para posteriormente se incorporarlo en la escritura. El Registrador denegará la inscripción cuando el valor escriturado supere el valor atribuido por el experto en más de un 20 por 100.

Si el capital suscrito no fuere desembolsado íntegramente, se indicará igualmente en la escritura de constitución si los desembolsos pendientes se efectuarán en metálico o mediante aportaciones no dinerarias.

c) La cuantía total, al menos aproximada, de los gastos de constitución, tanto de los ya satisfechos como de los meramente previstos hasta que aquella quede constituida.

d) Los estatutos de la sociedad

e) La identidad de las personas que se encarguen inicialmente de la administración y representación de la sociedad.

Tanto la jurisprudencia como la DGRN¹⁸⁴ han recalcado la necesidad de la existencia permanente de un órgano de administración que esté al frente de la vida social. Por este motivo, la ley en el momento de constitución de la sociedad

¹⁸⁴ Las Resoluciones de 11 de junio de 1992, 4 de junio de 1999 y 25 de octubre de 2002

fija la designación inicial de los administradores en la escritura de constitución, así pues, los primeros administradores son designados por los socios fundadores (fundación simultánea) o por la asamblea constituyente (fundación sucesiva), de acuerdo con los estatutos sociales y posteriormente, a fin de que la sociedad no quede paralizada, ya será la Junta General la que, de acuerdo con el artículo 160 b) LSC tendrá la competencia para nombrar a los administradores mediante acuerdo de la mayoría simple de los votos de los accionistas presentes o representados en la junta (art. 201.1 LSC).

f) La identidad de los auditores de cuentas, en su caso.

Se requerirá la identidad de los auditores solo en los casos en que sea obligatoria la revisión de las cuentas anuales¹⁸⁵ y, cuando corresponda, del informe de gestión. En el caso de las sociedades que en virtud del artículo 257 LSC formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no estarán obligadas a elaborar informe de gestión, aunque si estén obligadas a auditar sus cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en el artículo 263. Esto es, la obligación de elaborar informe de gestión viene determinada por lo dispuesto en el artículo 262 LSC, sin que resulte afectada por el hecho de que las cuentas anuales se sometan o no a auditoria.

Dado que según el art. 33 de la Ley de Sociedades de Capital¹⁸⁶ la inscripción confiere la personalidad jurídica, ese momento es el del nacimiento de la sujeción

¹⁸⁵ El artículo 263.2 de la LSC es el que dispone qué sociedades deberán auditar obligatoriamente sus cuentas y las que no: "Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior".

¹⁸⁶ Las personas jurídicas privadas adquieren personalidad desde su constitución, de acuerdo con las normas que las regulan.

al impuesto sobre sociedades sin perjuicio de la inclusión de todos los actos previos, preparatorios, etc.¹⁸⁷

Inscrita la sociedad, adquiere personalidad jurídica frente a todos, una vez publicada en el BORME, pero ello no afecta a su identidad personal si con ello queremos decir que ahora es otra la persona; la realidad es sencilla: una persona en formación pasa a la condición de persona formada.¹⁸⁸

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 8 de junio de 1995 reconoció personalidad jurídica a una sociedad tras el otorgamiento de la escritura de constitución, antes de la inscripción, hablando de que se trata de una situación de personalidad « controlada o condicionada ». Pero en otras muchas se niega personalidad a la sociedad constituida pero no inscrita¹⁸⁹.

Ahora, el art. 33 de la LSC establece que con la inscripción la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo social correspondiente. Queda claro que la inscripción es únicamente constitutiva de la concreta personalidad jurídica como anónima o limitada, o comanditaria como acciones.

Si no se obtiene la inscripción, sea por desistimiento, sea por haber transcurrido el plazo para inscribir sin hacerlo (recordemos: «La escritura de constitución deberá presentarse a inscripción en el Registro Mercantil del domicilio social en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de su otorgamiento») y un socio exige la disolución de la sociedad en formación, procederá liquidar los contratos legalmente establecidos con terceros y, a continuación, la restitución a los socios, que ya dejarán de serlo.

La personalidad de las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público se inicia cuando se constituyen válidamente (art.35 CC).

Las sociedades mercantiles de capital adquieren su personalidad jurídica, correspondiente con el tipo social, con su inscripción en el Registro Mercantil (LSC art.20 y 33).

En el ámbito procesal civil, se atribuye capacidad para ser parte -aunque sólo al efecto de poder ser demandadas- a las entidades que, no habiendo cumplido con los requisitos legalmente establecidos para constituirse en personas jurídicas, estén formadas por una pluralidad de elementos personales y patrimoniales puestos al servicio de un fin determinado (LEC art.6.2). Esta excepción se refiere a la sociedad irregular , pero podría entenderse aplicable también a la sociedad en formación.

¹⁸⁷ (GONZALO LOPEZ, 1996)

¹⁸⁸ (FAUS, 2011)

¹⁸⁹ STS, Sala 1ª, de lo Civil, 23 de Noviembre de 2001, rec. 2312/1996

Otras circunstancias a tener en cuenta con relación a la inscripción de la sociedad en el Registro son:

- a) Los pactos que se mantienen reservados entre los socios no son oponibles a la sociedad ¹⁹⁰(Art.20 LSC).
- b) La inscripción de la escritura de constitución podrá practicarse previa justificación de que ha sido solicitada o realizada la liquidación de los impuestos correspondientes (Art.86 RRM).
- c) Debe acreditarse la obtención de las licencias o autorizaciones administrativas pertinentes (Art.84 RRM).
En la inscripción se consignará la oportuna referencia a dichas licencias o autorizaciones.
- d) Si concurren razones de urgencia o necesidad, cualquiera de los otorgantes podrá solicitar del Registro Mercantil o de la Propiedad del distrito en que se haya otorgado el documento, que se remitan al Registro Mercantil competente, por medio de telecopia o procedimiento similar, los datos necesarios para la práctica en éste del correspondiente asiento de presentación.

El registrador a quien se solicite dicha actuación hará constar la confirmación de la recepción dada por el Registro de destino, y lo devolverá al interesado para su presentación en el Registro competente, advirtiéndole que de no hacerlo en plazo de 10 días hábiles caducará el asiento (Arts.46 y 47 RRM).

Los datos esenciales relativos a la primera inscripción de las sociedades o entidades que se comunicarán al registrador mercantil central por los registros mercantiles, serán los siguientes (Art.387 RRM):

¹⁹⁰ DGRN, Resolución, 18-4-2011, BOE 117/2011, de 17 mayo 2011, en la cual el Registrador suspende la inscripción de una escritura de constitución de una SRL, entre otras consideraciones, por no incorporar la escritura los estatutos sociales. El Notario recurre. La DGRN confirma el defecto en lo relativo a la necesidad de que la escritura incorpore los estatutos, aunque se trata del modelo aprobado por el MJ. Añade que el hecho de que no sea necesario reproducir en los estatutos normas legales cuando los estatutos se remiten a ellas, no quiere decir que los socios fundadores queden exonerados de la obligación de incluir en la escritura de constitución esas menciones estatutarias.

- a) Denominación.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Calle y número o lugar de situación, localidad y municipio del domicilio social.
- d) Cifra de capital, indicando en su caso la parte no desembolsada. Cuando se trate de cajas de ahorro, fondos de inversión o mutuas de seguros, se indicará, en lugar de la cifra de capital, la del fondo de dotación, patrimonio del fondo y fondo mutual respectivamente.
- e) Fecha de comienzo de las operaciones. Si estuviere pendiente de algún condicionamiento administrativo se indicará así expresamente.
- f) Plazo de duración, si no fuere indefinido.
- g) Objeto social o, en su caso, actividad descrita por el registrador en forma extractada.
- h) Estructura del órgano de administración.
- i) Apellidos y nombre o la denominación de quienes integren los órganos legal o estatutariamente previstos para la administración y representación, indicando el cargo.
- j) Apellidos y nombre o la denominación de los auditores, en su caso.
- k) En caso de sociedad unipersonal, se comunicará, además, el carácter de sociedad unipersonal y la identidad del socio único.

Por último, conviene señalar que una de las funciones básicas del Registro Mercantil Central responde a una finalidad identificadora de la sociedad mercantil que se inscribe y no sólo a la de prevención del riesgo o confusión acerca de las actividades empresariales desarrolladas en el tráfico, que está atribuida en el ordenamiento a las normas sobre protección del nombre comercial y, subsidiariamente, a las que regulan la tutela contra la competencia desleal, sin perjuicio de la coordinación existente entre el Derecho de sociedades y el de marcas¹⁹¹.

¹⁹¹ Resoluciones de la DGNR de 25 y de 26 de octubre de 2010

IV.1.2.- LA SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

Al igual que sucede con la Sociedad Anónima, la Sociedad de Responsabilidad Limitada, regulada conjuntamente con la anterior en la Ley de Sociedades de Capital no ofrece lugar a dudas en cuanto a que estamos ante una entidad con personalidad jurídica y que va a tributar por el impuesto sobre sociedades.

En todo lo relativo a constitución e inscripción en el Registro Mercantil para la consecución de la personalidad jurídica existe identidad de razón respecto de la constitución e inscripción de la Sociedad Anónima en forma simultánea.

Remarcar que si bien clásicamente el derecho de constitución de sociedad en forma sucesiva había estado reservado a la Anónima, el artículo 12 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre de 2013, de Emprendedores establece de la posibilidad de que también la de Responsabilidad Limitada pueda crearse en dicha forma, por lo que salvando las distancias nos remitimos a lo dicho en el punto anterior.¹⁹²

En los últimos tiempos esta figura ha sido la más utilizada por el legislador para potenciar el inicio de actividades empresariales o profesionales y ha buscado fórmulas facilitadoras y simplificadas para poder constituir e inscribir y en definitiva iniciar rápidamente el ejercicio de tales actividades empresariales y profesionales.

¹⁹² La sociedad de responsabilidad limitada (SRL), cuya regulación legal está contenida en la LSC, es una sociedad mercantil de naturaleza intermedia entre las sociedades capitalistas y las personalistas. Su capital social está dividido en participaciones acumulables e indivisibles, que no tienen el carácter de valores, no pueden estar representadas por medio de títulos o de anotaciones en cuenta, ni denominarse acciones. Los socios tienen limitada su responsabilidad sobre las deudas sociales a la cantidad por ellos aportada (salvo determinadas medidas judiciales de carácter excepcional por aplicación de la doctrina jurisprudencial conocida como «levantamiento del velo societario»).

Las características de esta forma social son las siguientes:

- a) Limita la responsabilidad de los socios a la aportación realizada.
- b) Por su tipología se utiliza, comúnmente, para empresas de pequeña y mediana entidad, a quienes interesa mantener la identidad y circunstancias personales de los socios.
- c) LSC, art. 4 y 4 bis: Como regla general, el capital, dividido en participaciones, ha de estar totalmente asumido y desembolsado desde el momento de la constitución y su importe mínimo ha de ser de 3.000 euros. No obstante, con efectos a partir del 29-9-2013, pueden constituirse sociedades de responsabilidad limitada con una cifra de capital social inferior al mínimo legal, cuando se trate de sociedades en régimen de formación sucesiva.

Así, tras dejar atrás modalidades como la Sociedad Limitada Nueva Empresa y otras, que venían amparadas además por deducciones fiscales en IRPF similares a las cuentas vivienda, actualmente el art. 15 Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, dice que los fundadores de una sociedad de responsabilidad limitada podrán optar por la constitución de la sociedad mediante escritura pública con estatutos tipo en formato estandarizado, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente. El art. 16 del mismo texto regula la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada sin estatutos tipo.

Para constituirla, según el citado artículo 15 será necesario:

- a) El Documento Único Electrónico (DUE) regulado en la disp. adic. 3ª LSC.
- b) El sistema de tramitación telemática del Centro de Información y Red de Creación de Empresas (CIRCE).
- c) Los modelos simplificados de los estatutos-tipo en el formato estandarizado, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

En los Puntos de Atención al Emprendedor y de manera simultánea:

- a) Se cumplimentará el Documento Único Electrónico y se iniciará la tramitación telemática, enviándose a cada organismo interviniente por vía electrónica, la parte del DUE que le corresponda para realizar el trámite de su competencia.
- b) Se solicitará la reserva de la denominación al Registro Mercantil Central, incluyendo una de hasta cinco denominaciones sociales alternativas, de entre las cuales el Registro Mercantil Central emitirá el correspondiente certificado negativo de denominación siguiendo el orden propuesto por el solicitante, dentro de las 6 horas hábiles siguientes a la solicitud. La denominación podrá ser de la bolsa de denominaciones con reserva prevista en la disp. final 1ª LSC Dfi.1 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- c) Se concertará inmediatamente la fecha de otorgamiento de la escritura de constitución mediante una comunicación en tiempo real

con la agenda electrónica notarial obteniéndose los datos de la Notaría y la fecha y hora del otorgamiento. La fecha y hora del otorgamiento en ningún caso será superior a 12 horas hábiles desde que se inicia la tramitación telemática conforme a la letra a).

Respecto del Notario:

- a) En la fecha determinada anteriormente, autorizará la escritura de constitución aportándosele el documento justificativo de desembolso del capital social.
No obstante lo anterior, no será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias si los fundadores manifiestan en la escritura que responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de las mismas.
- b) Enviará de forma inmediata, a través del sistema de tramitación telemática del CIRCE, copia de la escritura a la Administración Tributaria solicitando la asignación provisional de un Número de Identificación Fiscal.
- c) Remitirá copia autorizada de la escritura de constitución al registro mercantil del domicilio social a través del sistema de tramitación telemática del CIRCE.
- d) Entregará a los otorgantes, si lo solicitan, una copia simple electrónica de la escritura, sin coste adicional. Esta copia estará disponible en el Punto de Atención al Emprendedor.

El registrador mercantil, una vez recibida del CIRCE copia electrónica de la escritura de constitución junto con el NIF provisional asignado y la acreditación de la exención del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Operaciones Societarias, realizado:

- a) Procederá a la calificación e inscripción dentro del plazo de las 6 horas hábiles siguientes a la recepción telemática de la escritura, entendiéndose por horas hábiles a estos efectos las que queden comprendidas dentro del horario de apertura fijado para los registros.

- b) Remitirá al Centro de Información y Red de Creación de Empresas, el mismo día de la inscripción, certificación de la inscripción practicada.
- c) Solicitará el Número de Identificación Fiscal definitivo a la Administración Tributaria a través del CIRCE.

El sistema de tramitación telemática del CIRCE dará traslado inmediato a los fundadores que así lo soliciten y al notario autorizante de la escritura de constitución, de la certificación electrónica o en soporte papel a que se refiere el apartado anterior, sin coste adicional.

Dicha certificación será necesaria para acreditar la correcta inscripción en el Registro de las sociedades, así como la inscripción del nombramiento de los administradores designados en la escritura.

Asimismo, el interesado podrá solicitar en cualquier momento, una vez inscrita la sociedad, certificación actualizada del contenido de la hoja registral de aquélla que será expedida por el Registrador bajo su firma electrónica y provista de un código de validación de conformidad con lo previsto para las certificaciones con información continuada.

La autoridad tributaria competente notificará telemáticamente al sistema de tramitación telemática del CIRCE el carácter definitivo del Número de Identificación Fiscal. Este último lo trasladará de inmediato a los fundadores.

Los fundadores podrán atribuir al notario autorizante la facultad de subsanar electrónicamente los defectos advertidos por el registrador en su calificación, siempre que aquél se ajuste a la calificación y a la voluntad manifestada por las partes.

Desde el Punto de Atención al Emprendedor se procederá a realizar los trámites relativos al inicio de actividad mediante el envío de la información contenida en el DUE a la autoridad tributaria, a la Tesorería General de la Seguridad Social, y en su caso, a las administraciones locales y autonómicas para llevar a cabo las comunicaciones, registros y solicitudes de autorizaciones y licencias necesarias para la puesta en marcha de la empresa.

IV.1.3.- LA SOCIEDAD COLECTIVA

La sociedad colectiva es la más antigua de las sociedades mercantiles españolas y viene regulada en el art. 122 del Código de Comercio, y en cuanto a la inscripción en el Reglamento del Registro Mercantil.¹⁹³

Se trata de un tipo social que solía utilizarse en pequeñas empresas constituidas por un grupo reducido de personas, entre las que existe un alto grado de confianza mutua.

En la práctica su utilización es escasa debido al régimen de responsabilidad, ya que todos los socios responden personal e ilimitadamente de las deudas sociales.

Sociedad colectiva es la sociedad de carácter personalista que, en nombre colectivo y bajo una razón social, desarrolla una actividad económica o industria mercantil de la que responden todos los socios personal, ilimitada, solidaria y subsidiariamente por las deudas sociales.

La sociedad colectiva se caracteriza por:

- Sociedad personalista.
- La sociedad se constituye "intuitu personae", es decir, atendiendo a las condiciones personales y patrimoniales de los socios.
- Las condiciones personales adquieren gran importancia dado que en este tipo social todos los socios son gestores natos de la sociedad, si bien en la escritura social puede limitarse esta facultad de gestión y administración. Parece por ello que la confianza mutua es un requisito indispensable a la hora de constituir estas sociedades.
- En cuanto a las condiciones patrimoniales, su importancia radica en la responsabilidad subsidiaria de los socios, esto implica una vinculación entre el crédito de la sociedad y el crédito del que gocen sus socios.
- Como consecuencia del carácter personalista ningún socio podrá transmitir a otra persona el interés que tenga en la compañía, ni sustituirla en su lugar para que desempeñe las funciones que le

¹⁹³ Las sociedades colectivas, al tener personalidad jurídica propia, son sujetos pasivos del IS en los mismos términos que las sociedades anónimas, con independencia de la responsabilidad que los socios tienen sobre las pérdidas de la sociedad. La forma jurídica de las sociedades mercantiles no incide sobre el régimen fiscal aplicable.

corresponden en la administración, sin el previo consentimiento de todos los demás socios.¹⁹⁴

- Responsabilidad ilimitada y solidaria de los socios.
- Hecha la excusión de los bienes de la sociedad, si el patrimonio social resulta insuficiente, todos los socios responden de las deudas sociales de forma personal, ilimitada y solidaria.

La Sociedad colectiva, se constituye mediante escritura pública y debe inscribirse en el Registro Mercantil, y la doctrina tradicional ha venido sosteniendo que la sociedad no inscrita carece de personalidad jurídica¹⁹⁵, con la doble consecuencia de que:

- a) Son nulos todos los contratos celebrados por la sociedad con terceros. (Art. 118 CCom)
- b) Responsabilidad de los gestores. (Art. 120 Ccom)

El otorgamiento de escritura notarial y la inscripción en el Registro Mercantil sólo tienen carácter constitutivo en las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, pero no en las "compañías colectivas", según se desprende del Código de Comercio, que expresamente contempla las consecuencias para los encargados de la gestión social derivadas de la contravención de la obligación de otorgamiento e inscripción de la escritura de constitución y, de donde se infiere, por otra parte, la exacta calificación de sociedad irregular colectiva. La ausencia de escritura pública constitucional y la inscripción en el Registro mercantil no desnaturaliza el carácter mercantil en las relaciones mediadas entre los socios, así lo estima la doctrina jurisprudencial, interpretando el artículo 117 del Código de Comercio. Dicho precepto da validez al contrato entre los que lo celebren, cualquiera que sea su forma y condiciones, siempre que reúna los requisitos esenciales para la validez del contrato

¹⁹⁴ Art.143 Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

¹⁹⁵ Estas sociedades están exentas de la obligación de presentar o depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil, cuando al menos uno de sus socios sea una persona física. (Art. 41 Código Comercio)

establecidos en el Código Civil, admitiendo la posibilidad de su concierto en el documento privado y aun en forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil.¹⁹⁶

La constitución de una sociedad precisa una declaración de voluntad creativa seriamente emitida con el designio de someter unos bienes, que se hacen comunes, a la disciplina jurídica de la sociedad, persiguiendo un fin de lucro que habrá de obtenerse mediante el desarrollo de una determinada actividad a cuyo servicio se ponen aquellas, requisito que se conoce como "affectio societatis". Por lo tanto, una sociedad colectiva constituida e inscrita en el Registro Mercantil con la finalidad de que sus socios personas físicas puedan acceder al proceso concursal mercantil, no tiene una existencia real¹⁹⁷.

Ahora bien, estas consideraciones lo son a efectos mercantiles, sin embargo desde el punto de vista fiscal, la sociedad irregular o la que está en formación, en definitiva una sociedad no inscrita no será sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades hasta su inscripción. Al respecto se ha pronunciado el TEAC, Resolución 1444/2005 de 25 octubre 2007, clarificando ante el supuesto de una sociedad en formación en 1998 e inscrita en 1999 que en 1998 tributara como una entidad en atribución de rentas y en 1999 como sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades.

¹⁹⁶ La STS Sala 1ª de 21 marzo 1998 declara la aplicación del régimen jurídico de las sociedades colectivas, según la cual desde el momento que los contratantes se obligaron a poner en común determinados bienes con intención de obtener un lucro, ello denota la existencia de una sociedad de naturaleza mercantil, dada la naturaleza de las operaciones o actividades que la tal sociedad había de desarrollar, con lo que viene a aplicar el criterio objetivo que la doctrina científica mayoritariamente contempla para llegar a establecer la naturaleza civil o mercantil de la sociedad. Determinando tal condición de irregular, a efectos plenamente mercantiles, la ausencia de escritura pública constitucional y la inscripción en el Registro Mercantil, pero sin que ello desnaturalice tal carácter mercantil en las relaciones mediante entre los socios; así lo estima la doctrina jurisprudencial, interpretando el Art.117 Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio. que da validez al contrato, cualquiera que sea la forma de su celebración "entre los que lo celebren", siempre que reúna los requisitos del Art.1261 Código Civil, publicado por Real Decreto de 24 de julio de 1889., admitiendo la posibilidad de su concierto en documento privado y aún en forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil, remitiendo como legislación aplicable a tal tipo de sociedades a las de las colectivas, con aplicación de la normativa específica del Código de Comercio, asimilación a las sociedades colectivas y consiguiente aplicación de la normativa específica del Código de Comercio. En el mismo sentido se habían pronunciado ya la STS Sala 1ª de 3 abril 1991 , la STS Sala 1ª de 8 julio 1993 o la STS Sala 1ª de 9 marzo 1992

¹⁹⁷ AAP Baleares de 9 junio 1998

IV.1.4.- LA SOCIEDAD COMANDITARIA SIMPLE

La sociedad comanditaria es una sociedad personalista que, en nombre colectivo y bajo una razón social, desarrolla una actividad económica de cuyas consecuencias responden de diferente forma las dos clases de socios que coexisten en la misma:

- Los colectivos, que responden personal e ilimitadamente con todos sus bienes y son los encargados de la gestión y administración de sociedad.
- Los socios comanditarios.

Responden hasta el límite de las aportaciones efectuadas y no pueden hacer acto alguno de administración de los intereses de la compañía. Si algún comanditario incluyese su nombre o consintiese su inclusión en la razón social, quedará sujeto, respecto a las personas extrañas a la compañía, a las mismas responsabilidades que los gestores, sin adquirir más derechos que los correspondientes a su calidad de comanditario.

Este tipo de sociedad presenta, frente a otras sociedades personalistas, la ventaja de que posibilita la aportación de capital de socios que únicamente quieren limitar su responsabilidad a las aportaciones efectuadas y que se desvinculan de la administración de la sociedad y, por otra parte, permite a los socios colectivos recibir dicho aporte de capital sin perder el control de la sociedad, ya que son ellos los únicos encargados de la gestión y administración de sociedad.

IV.1.4.1.- CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES

De acuerdo con esta definición, las sociedades comanditarias se caracterizan por:

- Coexistencia de dos clases de socios: colectivos y comanditarios (art. 148 CCom).

Los socios colectivos responden personal e ilimitadamente con todos sus bienes y son los encargados de la gestión y administración de sociedad.

Por el contrario, los socios comanditarios responden hasta el límite de las aportaciones efectuadas y no pueden hacer acto alguno de administración de los intereses de la compañía. Si algún comanditario incluyese su nombre o consintiese

su inclusión en la razón social, quedará sujeto, respecto a las personas extrañas a la compañía, a las mismas responsabilidades que los gestores, sin adquirir más derechos que los correspondientes a su calidad de comanditario.

- Carácter personalista (art. 143 CCom).

La sociedad se constituye "intuitu personae", es decir, atendiendo a las condiciones personales y patrimoniales de los socios.

En relación a los socios colectivos, este carácter personalista se manifiesta de manera idéntica que en la sociedad colectiva. Así, ningún socio colectivo podrá transmitir a otra persona el interés que tenga en la compañía, ni sustituirla en su lugar para que desempeñe las funciones que le corresponden en la administración, sin el previo consentimiento de todos los demás socios.

Sin embargo, este carácter es menos relevante en cuanto a los socios comanditarios, debido principalmente a la limitación de la responsabilidad que les caracteriza y a su exclusión de la administración de la sociedad. Además, la transmisión inter vivos de la condición de socio comanditario -constitutiva de una modificación del contrato social- no requiere inexcusablemente el consentimiento de todos los demás socios y, por otra parte, ni la muerte ni la apertura de la fase de liquidación en el concurso del socio comanditario son causa legal de disolución de la sociedad, al contrario de lo que sucede con los socios colectivos.

- Funciona bajo una razón social formada exclusivamente por los nombres de los socios colectivos (art. 146 CCom).
- La sociedad comanditaria simple se constituye mediante escritura pública y debe inscribirse en el Registro Mercantil.

Ahora bien, a estos efectos deben tenerse en cuenta los siguientes pronunciamientos de los tribunales:

- La doctrina tradicional ha venido sosteniendo que la sociedad no inscrita en el Registro Mercantil carece de personalidad jurídica¹⁹⁸, con la doble consecuencia de que¹⁹⁹:

¹⁹⁸ STS Sala 1ª de 21 de junio de 1983 (ROJ 1378/1983) determina que la sociedad tendrá la "condición de irregular, a efectos plenamente mercantiles, con la ausencia de escritura pública constitucional y la

- Son nulos todos los contratos celebrados por la sociedad con terceros. Art.118 RD de 22 agosto 1885 Art.118 Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.
- Responsabilidad de los gestores. Art.120 RD de 22 agosto 1885 Art.120 Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

Sin embargo, dicha doctrina tradicional conduce, en términos generales, a favorecer a quienes se trataba de sancionar (a los socios que omitieron la inscripción) y a perjudicar a quienes se trataba de proteger (a los terceros que contratan con la sociedad no inscrita).

Por ello, esta materia ha sufrido una revisión que, en definitiva, conduce al pleno reconocimiento de la personalidad jurídica de la sociedad irregular, que se desprende de una lectura libre de prejuicios del artículo 116 del Código de Comercio.

En conclusión, los autores²⁰⁰ que han llevado a cabo la revisión de la doctrina tradicional consideran que la publicidad registral que aquélla exigía debe sustituirse por la mera publicidad de hecho²⁰¹, de manera que el reconocimiento de personalidad quedaría vinculado a la exteriorización de la sociedad en el tráfico²⁰².

inscripción en el Registro Mercantil". Del mismo modo se establece en la STS Sala 1ª de 20 de febrero de 1988 (ROJ 1098/1988) *"ya esta Sala en Sentencia de 21 de junio de 1983 admitió la existencia de sociedad irregular mercantil concertada en documento privado y aun de forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil, remitiendo como legislación aplicable a tal tipo de sociedades a las colectivas, con aplicación a la normativa específica del Código de Comercio"* y en la STS Sala 1ª de 6 de octubre de 1990 (ROJ 6974/1990) en la cual el Tribunal reitera la necesidad de inscribir la escritura pública constitutiva de la sociedad en el Registro Mercantil para que ésta adquiriera la personalidad jurídica así pues, la "falta de escritura pública e inscripción en el Registro, implica que la relación jurídica creada en el contrato es la llamada comunidad societaria, que si bien no determina la personalidad jurídica frente a terceros, surte sus efectos como sociedad irregular o de hecho"

¹⁹⁹ AAP Castellón de 23 septiembre 1995

²⁰⁰ (MENÉNDEZ, 1991)

²⁰¹ (PAZ-ARES, 1993)

²⁰² (TENA, 1955); (GONZALO LOPEZ, 1996) establece: "la negación de personalidad jurídica a la sociedad irregular conduce directamente a efectos no deseados por el legislador, puesto que si negamos la personalidad jurídica resulta, de un lado, que no cabe afirmar la existencia de un patrimonio de responsabilidad diferente del propio de los socios, que es, justamente, una de las garantías dispuestas por la ley en favor de los acreedores sociales; y, de otro, que se disocia el vínculo que liga a los socios con los

- El otorgamiento de escritura notarial y la inscripción en el Registro Mercantil sólo tienen carácter constitutivo en las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, pero no en las "compañías colectivas", según se desprende del Código de Comercio, que expresamente contempla las consecuencias para los encargados de la gestión social derivadas de la contravención de la obligación de otorgamiento e inscripción de la escritura de constitución y, de donde se infiere, por otra parte, la exacta calificación de sociedad irregular colectiva²⁰³.

- La ausencia de escritura pública constitucional y la inscripción en el Registro mercantil no desnaturaliza el carácter mercantil en las relaciones mediante entre los socios, así lo estima la doctrina jurisprudencial, interpretando el artículo 117 del Código de Comercio. Dicho precepto da validez al contrato entre los que lo celebren, cualquiera que sea su forma y condiciones, siempre que reúna los requisitos esenciales para la validez del contrato establecidos en el Código Civil, admitiendo la posibilidad de su concierto en el documento privado y aun en forma verbal, siempre que su objeto sea mercantil.

- La constitución de una sociedad precisa una declaración de voluntad creativa seriamente emitida con el designio de someter unos bienes, que se hacen comunes, a la disciplina jurídica de la sociedad, persiguiendo un fin de lucro que habrá de obtenerse mediante el desarrollo de una determinada actividad a cuyo servicio se ponen aquellas, requisito que se conoce como "affectio societatis". Por lo tanto, una sociedad constituida e inscrita en el Registro Mercantil con la finalidad de que sus socios personas físicas puedan acceder al proceso concursal mercantil, no tiene una existencia real²⁰⁴.

actos que en nombre de la sociedad hubiesen realizado los gestores (...) la tesis tradicional no conduce sino a beneficiar, exonerando de responsabilidad, a quienes se pretendía sancionar por omitir la inscripción -los socios- y a perjudicar a quienes se trataba de tutelar -terceros que contrataron con la sociedad no inscrita"

²⁰³ STS Sala 1ª de 9 marzo 1992 y Art.120 Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

²⁰⁴ AAP Baleares de 9 junio 1998

IV.1.5.- LA SOCIEDAD COMANDITARIA POR ACCIONES

La sociedad comanditaria por acciones es un tipo social intermedio entre la comanditaria simple y la sociedad anónima.

En algunos países europeos²⁰⁵ la sociedad comanditaria por acciones es una figura alternativa a la sociedad anónima, ya que la atribución de responsabilidad personal a los administradores puede llevar a pensar que los mismos asumirán menores riesgos en la gestión social.

Sin embargo, en España, a pesar de la nueva regulación, este tipo social apenas es utilizado en la práctica, ya que en nuestro país la alternativa a la sociedad anónima es la sociedad de responsabilidad limitada.

Las sociedades comanditarias por acciones se regirán por las normas específicamente aplicables a este tipo social y, en lo que no esté en ellas previsto, por lo establecido en la Ley de sociedades de capital para las sociedades anónimas (artículo 3.2 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital)

IV. 1.5.1.- CONCEPTO Y CARACTERES

Es una sociedad en comandita en la que el capital, que se forma por las aportaciones de todos los socios, está dividido en acciones y en la que al menos 1 de los socios tiene la condición de socio colectivo, respondiendo personalmente de las deudas sociales contraídas durante el período de su gestión.

- Capital:

²⁰⁵ (CHULIÁ, 2015) Es el caso de Francia o Alemania donde la sociedad comanditaria por acciones ("Kommanditgesellschaft auf Aktien" – KGaA) es una variedad de Sociedad Anónima, la cual debe tener como mínimo un socio general con responsabilidad ilimitada y uno o más accionistas con responsabilidad limitada. Este último participa en el capital social de la KGaA de la misma manera que los socios de la Sociedad anónima (Aktiengesellschaft). La KGaA combina las ventajas de una Sociedad Anónima, como medio para acceder a los mercados de capitales, con la fiabilidad y compromiso de un socio personalmente obligado.

- El capital está dividido en acciones y se integra por las aportaciones de todos los socios. Así pues, los socios colectivos también ostentan su participación en el capital de la entidad a través de acciones.
 - El capital mínimo es de 60.000 euros.
 - El régimen jurídico del capital y de las acciones se halla sometido a las reglas establecidas para las sociedades anónimas.
- Sistema de responsabilidad. En las sociedades comanditarias por acciones existen 2 tipos de socios:
- Socios colectivos.
Responden personal e ilimitadamente con todos sus bienes.
 - Socios comanditarios.
Responden hasta el límite de las aportaciones efectuadas.

Independientemente de la denominación y responsabilidad de los socios de la sociedad comanditaria por acciones, todos ostentan la condición de accionistas. Todos ellos participan en la junta general, órgano a través del cual se manifiesta la voluntad social.

IV.1.5.2.- DIFERENCIAS ENTRE SOCIO COLECTIVO ADMINISTRADOR Y SOCIO COLECTIVO DE OTRAS SOCIEDADES

Son socios colectivos aquellos que, debido a su condición de administradores, responden ilimitadamente por las deudas que se generen. Han de realizar aportaciones al capital social susceptibles de valoración económica. De este modo, se excluyen tanto el trabajo personal como los servicios. Frente a esta situación, en las sociedades comanditarias simples y en las colectivas es posible la presencia de socios que únicamente aporten trabajo.

En el tipo de entidad que nos ocupa los administradores son obligatoriamente socios colectivos. Sin embargo, en las otras 2 sociedades ya aludidas es posible que existan socios colectivos que no son administradores.

Tanto en la sociedad colectiva como en la comanditaria simple la condición de socio colectivo es originaria. No así en la sociedad comanditaria por Acciones, en la que la condición de socio se adquiere al aceptar el cargo de administración.

IV.1.5.3.- SOCIO COLECTIVO Y ACCIONES SIN VOTO

La doctrina mayoritaria considera que los socios colectivos no pueden ser titulares de acciones sin voto. Esto sería lo lógico, si tenemos en cuenta los siguientes argumentos:

- No parece que la figura de accionista sin voto y de socio colectivo compaginen bien, si tenemos en cuenta que el perfil del primero es el de socio poco interesado en la gestión de la sociedad y que, en principio, se mueve por intereses de ahorro.
- El admitir esta figura sería tanto como eliminar la posibilidad de modificar los estatutos. Ello se debe a que para poder hacer esto se necesita el consentimiento unánime y expreso de todos los socios colectivos

IV.1.5.5.- ESCRITURA E INSCRIPCIÓN

La sociedad comanditaria por acciones se constituye mediante escritura pública y debe inscribirse en el Registro Mercantil, de conformidad con el artículo 119 del Real Decreto de 22 de Agosto de 1885.

En la primera inscripción deben constar, necesariamente, las circunstancias señaladas para las sociedades anónimas, con las siguientes precisiones:

- En la mención relativa a la denominación, si ésta es subjetiva, solamente pueden incluirse los nombres de los socios colectivos.

- En la mención relativa a las personas encargadas de la administración y representación de la sociedad debe constar su condición de socios colectivos.
- En los estatutos sociales se debe consignar el nombre de los socios colectivos.

La omisión de estas menciones no da lugar a la nulidad de la sociedad, pero el registrador deniega la inscripción hasta que el defecto sea subsanado.

IV.1.5.6.- DENOMINACIÓN DE LAS SOCIEDADES COMANDITARIAS POR ACCIONES

Las sociedades comanditarias por acciones pueden tener una denominación subjetiva o razón social o una denominación objetiva.

La denominación subjetiva se rige por lo dispuesto con relación a la denominación de las sociedades colectivas o comanditarias simples:

- Deben figurar necesariamente el nombre y apellidos, o sólo uno de los apellidos de todos los socios colectivos, de alguno de ellos o de uno sólo, debiendo añadirse la expresión "y compañía" o, en su caso, "y cía.", si no figuran en la denominación todos los socios.
- No puede incluirse, ni total ni parcialmente, el nombre de persona, natural o jurídica, que no tiene la condición de socio colectivo. Si una persona que no es socia consiente la inclusión de su nombre en la razón social, queda sujeto a responsabilidad solidaria, todo ello sin perjuicio de la responsabilidad penal que se le puede exigir si a ello hubiere lugar. Art.401.3 RD 1784/1996 de 19 julio 1996, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- Igualmente, si una persona cuyo nombre figura total o parcialmente en la razón social, pierde por cualquier causa la condición de socio colectivo, la sociedad está obligada a modificar de inmediato la razón social.

Art.401.4 RD 1784/1996 de 19 julio 1996 por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

- Puede formar parte de la denominación subjetiva alguna expresión referente a una actividad incluida en el objeto social, respetando en todo caso lo dispuesto con relación a las denominaciones objetivas.
- En la denominación debe figurar la indicación de la forma social, es decir, "Sociedad Comanditaria por Acciones". También puede figurar su abreviatura, "S.Com.p.A." en cuyo caso se incluye al final de la denominación. Art.403 Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

La denominación objetiva puede hacer referencia a una o varias actividades económicas o ser de fantasía.

A estos efectos debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- No puede adoptarse una denominación objetiva que haga referencia a una actividad que no esté incluida en el objeto social.
- Si una actividad que figura en la denominación social deja de estar incluida en el objeto social, no puede inscribirse en el Registro Mercantil la modificación de este último sin que se presente simultáneamente a inscripción la modificación de la denominación.

IV.2.- LAS COOPERATIVAS

IV.2.1.- MARCO LEGISLATIVO DE LAS COOPERATIVAS

Antes de entrar a analizar las características propias de las cooperativas, es necesario recalcar que hasta este momento hemos analizado los diferentes tipos de sociedades mercantiles, la regulación de las cuales, en virtud del artículo 149.1.6º de la Constitución, es exclusiva del Estado Español.

De esta forma, el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital conforma el texto legal básico en el que se regulan las distintas figuras jurídicas societarias de capital previstas en la normativa española, esto es, las sociedades anónimas (SA), sociedades de responsabilidad limitada (SL), sociedades comanditarias por acciones, sociedad limitada nueva empresa (SLNE) y sociedad anónima europea (SE), así como las particularidades de las sociedades anónimas cotizadas. Dicha Ley de Sociedades de Capital se encuentra complementada por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprobó el Reglamento del Registro Mercantil; la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que regula los procesos de reestructuración societaria en la práctica mercantil actual, incluyendo transformación, fusión, escisión o cesión global de activo y pasivo, así como el traslado internacional del domicilio social; el Real decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio; y la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, la cual regula la constitución de sociedades mercantiles por profesionales colegiados. Dichos textos constituyen el núcleo normativo básico en el ámbito del derecho societario español.

Pero cuando hacemos referencia a la regulación de las sociedades cooperativas, la cosa se complica ya que en los artículos 148 y 149 de la Constitución Española, que son los que contienen la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas, no existe mención alguna sobre la competencia legislativa en materia de cooperativas.

Si bien, como ya se ha fijado supra, el artículo 149.1.6º CE sí prevé la competencia exclusiva del Estado en materia de legislación mercantil, no obstante, debemos tener en cuenta que la finalidad de las cooperativas es totalmente dispar a la de las sociedades mercantiles propiamente dichas además de haber

importantes diferencias entre sus principios y configuración societaria²⁰⁶. Por lo tanto, no podemos incluir a las cooperativas dentro de la previsión del artículo 149.1.6º CE.

El silencio del texto constitucional es el que ha condicionado la evolución de las normas en materia de cooperativas por las dificultades derivadas de la competencia legislativa territorial y es el que ha propiciado que algunas Comunidades Autónomas, como es el caso de Cataluña, hayan hecho uso de la cláusula residual del artículo 149.3 CE, según la cual *“las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas en virtud de sus respectivos Estatutos”* para apropiarse de dicha competencia legislativa.

A pesar de ello, la existencia de la legislación cooperativa como materia diferente de la legislación mercantil no siempre ha sido aceptada pacíficamente. Con la aprobación de la primera Ley de Cooperativas del País Vasco en 1982 el Gobierno presentó un recurso de inconstitucionalidad que el Tribunal Constitucional estimó parcialmente. El TC rechazó la pretensión de inconstitucionalidad referente a la asunción por las Comunidades Autónomas de la competencia en materia de legislación cooperativa por considerarla extramuros de la legislación mercantil. De este modo, las Comunidades Autónomas pueden asumir la competencia en materia de cooperativas, siempre y cuando no se contradiga la legislación mercantil cuando proceda su aplicación²⁰⁷, pues esta, como ya hemos dicho, es competencia exclusiva del Estado.

²⁰⁶ (PERE SABATÉ PRATS; XAVIER SABI MARCANO; RAMÓN SALADRIGUES I SOLÉ, 2000): Entre estas vicisitudes, dos de las más recalables son: la representación personalista en las entidades cooperativas, y capitalista, en función del porcentaje del capital social, en las entidades mercantiles y, en lo referente a la distribución de los excedentes, en las cooperativas este se divide en función de la actividad cooperativizada y en proporción al capital social en las sociedades mercantiles.

²⁰⁷ (STC 72/1983, de 29 de julio de 1983, fundamento jurídico 3º): *Por ello, ha de afirmarse que el mencionado art. 10.23 atribuye a la Comunidad Autónoma competencia para regular por Ley las cooperativas, con el alcance territorial que luego se verá. Conclusión a la que conduce la interpretación sistemática de los preceptos de la Constitución y del Estatuto, situado en el marco constitucional y que prescinde de cualquier posición doctrinal acerca de si las cooperativas han de calificarse o no como sociedades mercantiles, ya que la interpretación ha de situarse en el contexto del ordenamiento vigente. (...)Por otra parte, la competencia legislativa de la Comunidad en materia de cooperativas ha de ejercerse, de acuerdo con el art. 10.23 del Estatuto «conforme a la legislación general de carácter mercantil», expresión que ha de interpretarse en el sentido de que habrá de respetar tal legislación en cuanto sea aplicable a las cooperativas, como sucede en aquellos aspectos en que la legislación general de cooperativas remite a la legislación mercantil o también cuando contiene preceptos mercantiles, como acontece en algún caso, según veremos más adelante.*

A raíz de esta decisión del TC, el Estado quiso asumir la competencia exclusiva en materia de cooperativas de las Comunidades Autónomas, por lo que, con la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas creyó conveniente reformular la definición del ámbito de aplicación de la Ley de Cooperativas estatal. El artículo 2 de la Ley de Cooperativas de 1999 dispone que ésta sea aplicable:

"A) A las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal.

B) A las sociedades cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en las ciudades de Ceuta y Melilla."

Asimismo, por previsión del artículo 149.3 de la Constitución, la LGC deviene supletoria de la legislación autonómica y se aplicará en las Comunidades Autónomas cuyas Asambleas Legislativas no hayan aprobado una ley de cooperativas.

En conclusión, las Comunidades Autónomas tienen la competencia para legislar en materia de cooperativas y dichas disposiciones serán aplicables a las cooperativas que desarrollen exclusivamente en el territorio de la Comunidad Autónoma su actividad cooperativizada o, aún y realizarla en diferentes Comunidades Autónomas, cuando la actividad principal sea llevada a cabo en dicha comunidad. En este sentido, el artículo 124.1 del Estatuto de Autonomía de Catalunya prevé la competencia exclusiva de la Generalitat de Cataluña en materia de cooperativas.

IV.2.1.1.- A NIVEL AUTONÓMICO DE CATALUÑA

A nivel interno de la Comunidad Autónoma de Cataluña el legislador catalán, en lo referente a estas competencias legislativas en materia de derecho civil, no expresamente atribuidas por la CE al Estado tiene la voluntad de recoger, ordenar y sistematizar su regulación en las leyes especiales que se han ido promulgando para completar el Código Civil de Cataluña y alcanzar la plenitud del ejercicio de tales competencias. Dicho en otras palabras, el CCCat pretende hacer un acopio de la regulación de las diferentes materias de derecho civil sobre las cuales la

Comunidad Autónoma de Cataluña tiene competencia entre las que encontramos la reglamentación de las cooperativas.

En preámbulo del libro tercero del CCCat, que es el que regula las personas jurídicas, se establece que *“desde la recuperación de la autonomía política, el Parlamento de Cataluña ha legislado respecto a un número sustancial de personas jurídicas de derecho privado: las asociaciones, las fundaciones, las cooperativas, las cajas de ahorros y las mutualidades de previsión social”*. Pero en el articulado, además de formularse unas disposiciones generales que contienen el estatuto básico de la personalidad jurídica en derecho catalán, sólo se regulan las asociaciones y las fundaciones y, aunque es cierto que el legislador no cierra la puerta a que puedan incorporarse nuevos títulos y capítulo²⁰⁸, no es comprensible que, si lo que se pretende es realizar una tarea de armonización, no se regulen en él también las cooperativas, las cajas de ahorros y las mutualidades de previsión social.

IV.2.1.2.- A NIVEL EUROPEO

El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (TCCE) pretende lograr un espacio libre de fronteras y barreras entre los distintos Estados que lo conforman²⁰⁹. El alcance de este objetivo puede verse perjudicado por la inexistencia de una legislación unificada en todos los Estados miembros de la Comunidad. Tanto es así que el TCCE atribuye al Consejo de la Comunidad Europea la facultad de adoptar disposiciones destinadas a facilitar el ejercicio de los derechos previstos en el propio tratado.

De este modo, la situación de disparidad normativa que puede entorpecer las operaciones de agrupamiento entre sociedades cooperativas sometidas a las legislaciones de los distintos Estados miembros, fue objeto del Consejo Europeo y,

²⁰⁸ Así se dispone en el preámbulo de la Ley 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas: *“Debe tenerse en cuenta, en todo caso, que el Código civil de Cataluña se construye como un código abierto, que permite incorporar fácilmente títulos y capítulos y, por lo tanto, encajar en el mismo, en el momento en que se considere pertinente, otros tipos de personas jurídicas que hasta ese momento estén sujetas a una legislación especial o que pueden regularse con posterioridad a la aprobación de la presente ley”*.

²⁰⁹ El Artículo 18 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea dispone que: *“Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros (...)”*.

con el fin de dotar a las cooperativas de instrumentos jurídicos adecuados que permitiesen facilitar el desarrollo de sus actividades transfronterizas, aprobó el Reglamento (CE) núm. 1435/2003 del Consejo de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea. Este Reglamento crea una nueva figura societaria comunitaria *“prevista exclusivamente para el mundo empresarial cooperativo con un diseño normativo que responde a los principios cooperativos y esta ideada para posibilitar a las empresas cooperativas su proyección a escala comunitaria al mínimo coste”*²¹⁰.

El Reglamento (CE) 1435/2003 relativo al Estatuto de la SCE se incorpora a la compleja trama normativa sobre sociedades cooperativas existente previamente en el Derecho español interno²¹¹.

Por otro lado, este Reglamento se encuentra complementado por la Directiva 2003/72/CE, sin embargo, la Directiva hace referencia a un ámbito en concreto del cooperativismo, este es el régimen de intervención de los trabajadores en los órganos sociales de la SCE. Con ella se pretende establecer unos mecanismos de representación que permitan a los trabajadores influir en las decisiones que se adopten en el seno de las cooperativas, es decir, una normativa encaminada a garantizar que la constitución de una SCE no suponga la desaparición ni la reducción de las prácticas existentes de implicación de los trabajadores en las entidades que participen en la creación de la SCE.

Como es sabido, las directivas deben ser incorporadas al ordenamiento de los Estados miembros destinatarios en los plazos fijados por las mismas. Con tal propósito, la transposición de la Directiva 2003/72/CE requiere la aprobación de una ley estatal. El motivo es porque se trata de una directiva que versa sobre la implicación de los trabajadores en las sociedades cooperativas, es decir, es de carácter laboral y, de acuerdo con la previsión del artículo 149.1.7º de la CE, la legislación laboral es competencia exclusiva del Estado.

Dejando a un lado el análisis de la ley que transpone la Directiva 2003/72/CE, pues no es un tema que nos ocupe al tratarse de legislación laboral, es necesario, hacer inciso a las reglas de supletoriedad fijadas por Reglamento de la SCE. En

²¹⁰ (ROSADO, 2006)

²¹¹ (SEMPERE, 2001): *“el proyecto de SCE no trata de armonizar regímenes nacionales dispares a efectos de conseguir los objetivos del Tratado, sino algo tan distinto como regular desde la Comunidad una institución “ex novo”, de carácter transnacional. Cosa distinta es que esta nueva creación jurídica proyectada comporte un tipo de armonización por así llamarla “indirecta”, a través de la función ejemplar que puede ejercer la SCE, estimulando la adaptación por las legislaciones nacionales del modelo europeo”*.

vista de que el Reglamento (CE) nº 1435/2003 hace constantes remisiones a la legislación de los Estados miembros; ya sea a su legislación en materia de cooperativas (art. 8.1 c), a la prevista específicamente para las SCE que se domicilien en el territorio de su Estado o a su regulación de las sociedades anónimas, podemos considerar que se trata de un reglamento de mínimos.

En nuestro caso, al encontrarnos en un ordenamiento plurilegislativo, debemos afrontar los problemas de competencia territorial, que como ya hemos dicho anteriormente, se ven incrementados por la competencia que tienen las Comunidades Autónomas en materia de cooperativas y el papel secundario de la Ley estatal de cooperativas. Entonces, a la hora de determinar cuál de nuestras legislaciones internas debe ser la aplicable en los casos de remisión, por parte del Reglamento, al "*derecho de los Estados miembros*", lo más correcto sería la aplicación de la Ley estatal, ya que, la actividad económica principal de la SCE es desarrollada fuera de España y por este motivo, según el artículo 2.a) de la Ley 27/1999 de Cooperativas, la legislación aplicable sería la estatal.

IV.2.2.- REGULACIÓN ESTATAL DE LAS COOPERATIVAS

El concepto de cooperativa viene establecido en el Art.1.1 Ley 27/1999 de 16 julio 1999.

La Ley define la cooperativa como una sociedad constituida por personas asociadas, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democráticos, conforme a los principios formulados por la Alianza Cooperativa Internacional.²¹²

²¹² De acuerdo con la declaración formulada en Manchester, 1995 por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI), las sociedades cooperativas y el fenómeno cooperativista en general están basados en los valores de la autoayuda, la autorresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad, y los socios cooperativos han de hacer suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación sociales.

Los principios básicos son los siguientes:

- Adhesión voluntaria y abierta: Las Sociedades Cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser socio, sin discriminación de sexo, social, racial, política o religiosa.

Ciertamente, la cooperativa es una empresa "personalista", lo que se deduce del hecho de que el capital es importante, pero no fundamental. Su función se limita a la de instrumento de financiación de la estructura empresarial y de la actividad cooperativizada. La aportación de cada uno de los socios en el capital de la cooperativa no determinará ni el derecho de voto (que será uno por cada socio, salvo casos excepcionales) ni la participación en los excedentes sociales.

Esta asociación de personas deberá reunir una serie de características, como son el régimen de libre adhesión y baja voluntaria y la estructura y funcionamiento democráticos.²¹³

En lo que hace referencia a la sujeción de las sociedades cooperativas al Impuesto de Sociedades, como ya se ha analizado en el apartado anteriormente, la mayoría de la doctrina defiende el carácter mercantil de la cooperativa, afirmando que mercantilidad y economía social no son términos incompatibles.²¹⁴

Si nos remontamos a los antecedentes, la Exposición de Motivos del Código de Comercio de 1885 afirma tajantemente que no atribuye carácter mercantil a las cooperativas ni por su naturaleza ni por la índole de sus operaciones "porque

-
- Gestión democrática por parte de los socios: La regla general es la de un socio, un voto.
 - Participación económica: Los socios contribuyen equitativamente al capital y lo gestionan de forma democrática.
 - Autonomía e independencia: Se constituyen como organizaciones autónomas de autoayuda, gestionadas por los socios. Si firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si consiguen capital de fuentes externas, lo hacen en términos que aseguren el control democrático por parte de sus socios y mantengan su autonomía cooperativa.
 - Educación, formación e información: Dichas sociedades proporcionan educación y formación a los socios, a los representantes elegidos, a los directivos y a los empleados para que puedan contribuir de forma eficaz al desarrollo de sus cooperativas. Informan al gran público, especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión, de la naturaleza y beneficios de la cooperación.
 - Cooperación entre cooperativistas: Sirven a sus socios lo más eficazmente posible y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales.
 - Interés por la Comunidad: Las cooperativas trabajan para conseguir el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus socios.

²¹³ (TRUJILLO DIEZ, 2000)

²¹⁴ (MARIA JOSE MORILLAS JARILLO; MANUEL IGNACIO FELIU REY, 2002) La aproximación del régimen de la cooperativa al de las sociedades mercantiles es tan clara, que una de las razones que ha impulsado la reforma del régimen general de la cooperativa es, según reconoce la Exposición de Motivos de la Ley de Cooperativas, incorporar en el texto de la Ley una serie de cambios experimentados desde 1989 en el Derecho de sociedades, en buena medida impulsados por las Directivas, que el texto adapta a las instituciones cooperativas, entre los que destaca la posibilidad de mutaciones heterogéneas (transformación en sociedades de capital, fusión con sociedades de capital).

obedecen, ante todo, a la tendencia manifestada en las poblaciones fabriles de nuestro país, y principalmente en las de Alemania, Inglaterra y Francia, de asociarse los obreros con el único objeto de mejorar la condición de cada uno, facilitándoles los medios de trabajar, de dar salida a sus productos o de obtener con baratura los artículos necesarios para su subsistencia. Y como no es el afán de lucro el que impulsa lo que se ha dado en llamar movimiento cooperativo, no pueden tampoco reputarse como mercantiles estas sociedades, mientras no resulte claramente de sus estatutos o del ejercicio habitual de algunos actos de comercio que merecen aquella denominación.” El obstáculo fundamental para la consideración de la cooperativa como sociedad mercantil estriba en el ánimo de lucro, requisito tradicionalmente ligado a las sociedades y extraño o pretendidamente incompatible con las sociedades cooperativas.²¹⁵

Por lo que se refiere a la jurisprudencia, si bien en alguna ocasión se ha afirmado que las disposiciones legales hacen incompatible de todo punto los términos mercantil y cooperativa (TS 1-2-92, RJ 867) en otras, sin embargo, se considera que la cooperativa es una sociedad mercantil siempre que se entienda por fin de lucro no sólo la obtención de un beneficio en dinero, sino también otras ventajas patrimoniales (TS 24-01-90 RJ 22).

Aunque, a diferencia de lo que había sido tradicional en nuestro derecho hasta la reforma fiscal de finales de los años 70 del siglo pasado, ha desaparecido una mención expresa a las cooperativas en la legislación vigente, no cabe la menor duda de su sujeción al Impuesto sobre Sociedades. En efecto, el artículo 7.1 de la Ley del Impuesto considera sujetos pasivos a todos los sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica y, puesto que las cooperativas tienen tal condición, la conclusión ineludible es su sujeción.²¹⁶

²¹⁵ (CARRERAS ROIG, 2011)

²¹⁶ (TEJERIZO LOPEZ, 2008) Siendo esto cierto, también lo es que las Leyes que regulan las cooperativas (tanto la general de 1999, como la de régimen fiscal de 1990) complican, a nuestro modo de ver de modo excesivo, los aspectos subjetivos de la aplicación del Impuesto sobre sociedades a las cooperativas. Hasta ocho tipos distintos se mencionan especialmente, aunque las especialidades de algunos de ellos son muy escasas.

IV.2.2.1.- CLASIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

En primer lugar hay que distinguir entre cooperativas de primer y segundo grado.

Las cooperativas de primer grado son aquellas en las que pueden ser socios, no sólo las personas físicas, sino también las jurídicas, públicas o privadas, dejando a salvo las excepciones que prevea la legislación que se aplique específicamente según la materia de que se trate.

Son cooperativas de segundo grado aquellas formadas por otras cooperativas para conseguir fines comunes de orden económico.

La Ley distingue entre 12 clases diferentes de cooperativas (Art.6 de la LGC). Esta clasificación sólo se utilizará para las cooperativas de primer grado, no obstante, la ley prevé que los Estatutos de las cooperativas de segundo grado pueden calificar a estas conforme a la clasificación establecida para las cooperativas de primer grado, siempre que todas las cooperativas socias pertenezcan a la misma clase, añadiendo en tal caso la expresión "de segundo grado".

A cada una de estas clases dedica la Ley una Sección dentro del Capítulo X. Cap.10 Ley 27/1999 de 16 julio 1999, de Cooperativas.²¹⁷

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.
- Cooperativas de viviendas.
- Cooperativas agroalimentarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas de servicios.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de transportistas.
- Cooperativas de seguros.
- Cooperativas sanitarias.

²¹⁷ (MARI, 2001)

- Cooperativas de enseñanza.
- Cooperativas de crédito.

IV.2.2.2.- CONSTITUCIÓN Y FUNCIONAMIENTO

Las cooperativas se constituyen mediante escritura pública otorgada por todos los socios promotores ante notario. Esta escritura deberá ser presentada, una vez liquidado el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Registro de Cooperativas para su inscripción.

Esta inscripción registral es la que otorga a la Cooperativa personalidad jurídica; dicho de otro modo, se trata de una inscripción constitutiva, no declarativa.

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, suprime el sistema de fundación sucesiva, esto otorga una mayor agilidad al procedimiento de constitución de Cooperativas, con el mismo fin reduce el número de socios necesarios a tres; suprime la figura de la Asamblea Constituyente, lo que permite agilizar el procedimiento de constitución ya que ahora la Cooperativa se hará por comparecencia simultánea de todos los socios promotores ante el notario; flexibiliza la regulación de los órganos sociales, permitiendo que los Estatutos fijen los criterios de su funcionamiento y se faculta a los Estatutos la posibilidad de crear el administrador único a las cooperativas de menos de diez socios.

Así, la Sociedad Cooperativa quedará constituida y tendrá personalidad jurídica desde el momento en que se inscriba en el correspondiente Registro de Cooperativas la escritura pública de constitución de la misma (art. 7 de la LGC). Por tanto, desde el inicio de los trámites hasta la mencionada inscripción va a ser una Sociedad Cooperativa «en constitución» debiendo figurar este entrecomillado añadido a su denominación (art. 9.2 de la LGC).²¹⁸

²¹⁸ (GONZALO, 2006)

IV.2.2.3. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

En lo que se refiere a la responsabilidad sobre los actos y contratos realizados por los gestores y, en su caso, los promotores de la cooperativa antes de su inscripción en el correspondiente Registro de Cooperativas, la ley fija que del cumplimiento de los actos y contratos celebrados en nombre de la proyectada Cooperativa, antes de su inscripción, responderán solidariamente quienes los hubieran celebrado (art. 9.1, párrafo primero, de la LGC). Los contratos serán asumidos por la entidad después de su inscripción, pero en cuanto a los gastos ocasionados para obtenerla, se resarcirá a quienes los hayan sufragado, a tenor de lo dispuesto en la Ley, si hubieran resultado necesarios para la constitución, se aceptarán expresamente por ella dentro del plazo de tres meses desde su inscripción o si hubiesen sido estipulados, dentro de sus facultades, por las personas a tal fin designadas por la Asamblea Constituyente o, en su defecto, por todos los promotores. En estos supuestos cesará la responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior, siempre que el patrimonio social sea suficiente para hacer frente a las obligaciones contraídas (art. 9.1, párrafo segundo, de la LGC).

La escritura de constitución debe ser inscrita en el Registro de Sociedades Cooperativas en el plazo de un mes desde su otorgamiento. Si la solicitud no se produce dentro de éste mes, sino que transcurren seis meses desde el otorgamiento, será preciso acompañar la ratificación de la escritura de constitución en documento público, cuya fecha no podrá ser superior a un mes hasta la de solicitud de inscripción. Una vez transcurridos doce meses desde el otorgamiento de la escritura de constitución sin que esta haya sido inscrita por las personas designadas a tal efecto, el Registro podrá denegar la inscripción con carácter definitivo (art. 10.2 LGC y 16.1 RRSC).

El Registro de Cooperativas es un registro público de carácter unitario para todo el territorio nacional dependiente de la Administración General del Estado, radica dentro del Ministerio de Trabajo e Inmigración en la Dirección General de la Economía Social, del Trabajo Autónomo y de la Responsabilidad Social de las Empresas (art. 36.2 RRSC). El artículo 7 de la Ley General de Cooperativas le confiere la naturaleza de registro jurídico y éste se rige por los principios de publicidad, legitimación, prioridad y tracto sucesivo registral. La disposición final primera de la Ley de Cooperativas establece el deber del Gobierno de aprobar el Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas.

El Registro se estructura en una Sección Central sita en Madrid y las correspondientes Secciones autonómicas y en Ceuta y Melilla y las provinciales,

siendo conveniente conocer por separado las competencias en cada caso. En Cataluña encontramos también, aparte de los registros provinciales, un registro territorial en las Tierras del Ebro.

IV.2.3.- PRINCIPALES REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY CATALANA DE COOPERATIVAS 12/2015

El 5 de Agosto de 2015 entró en vigor la reforma de la Ley de Cooperativas de Cataluña 12/2015, aprobada por el Parlamento de Cataluña el 18 de junio que deroga la anterior Ley 18/2002, de 5 de julio, de cooperativas, la cual ya era novedosa en algunos aspectos respecto a la normativa estatal²¹⁹.

La nueva Ley establece que una cooperativa catalana²²⁰ queda constituida y adquiere personalidad jurídica desde el momento de la inscripción en el Registro de Cooperativas de la escritura pública que contiene el acta de la Asamblea constituyente y los Estatutos sociales. (art. 11 y siguientes de la citada Ley de Cataluña de Cooperativas).

Si analizamos el preámbulo de la Ley podemos observar cómo en él, el legislador establece los objetivos que se pretenden conseguir con la reforma estos son: fomentar la creación de cooperativas, consolidar las ya existentes, reforzar las vías de financiación interna, mejorar la gestión empresarial y por último, alcanzar un mayor dimensionamiento del mundo cooperativo.

A continuación analizaremos las diferentes reformas llevadas a cabo con el fin de conseguir tales objetivos.

²¹⁹ Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, núm. 6914, de fecha 16-07-2015.

²²⁰ El ámbito de aplicación de la Ley según el artículo 3, regula las cooperativas que llevan a cabo principalmente su actividad cooperativizada con los socios respectivos, sin perjuicio de la actividad con terceras personas o de la actividad instrumental o personal accesoria que puedan llevar a cabo fuera de Cataluña.

IV.2.3.1.- REFORMAS DIRIGIDAS A FOMENTAR LA CREACIÓN DE NUEVAS COOPERATIVAS Y/O SU REACTIVACIÓN

a) Reducción del número mínimo de socios para constituir una cooperativa

A partir de la entrada en vigor de la Ley de Cooperativas 12/2915 será posible constituir cualquier clase de cooperativa con tan sólo dos socios, exceptuando las cooperativas de consumidores y usuarios para las que serán necesarios diez socios como mínimo (art. 12 LCoopC).

Anteriormente el mínimo legal para la constitución de una cooperativa estaba fijado en tres socios y en el caso de las cooperativas de consumidores y usuarios el artículo 99 de la Ley de Cooperativas 18/2002 disponía diversos mínimos en función de la población de la ciudad en la que se llevaba a cabo la mayor parte de la actividad la cooperativa²²¹.

Sin embargo, aún y haberse rebajado el mínimo legal de socios fundadores, la ley prevé que será causa de disolución de la cooperativa (art. 102 LCoopC) la no inclusión de un tercer socio una vez transcurridos cinco años desde la constitución de ésta. Hay que tener en cuenta que para la nueva incorporación no sirve cualquier clase de socio pues no será apta la introducción de un socio temporal, es decir, debe tratarse de un socio común, de trabajo o colaborador.

Por otro lado, a la modificación del número mínimo de socios para la formación de la cooperativa le siguen otros dos cambios necesarios. El primero de ellos hace referencia al derecho de voto que se prevé en el artículo 48 de la LCoopC. Este artículo dispone que, como regla general, en las cooperativas de primer grado, cada socio tiene un voto, sin embargo, excepto en las cooperativas de trabajo asociado y en las de consumidores y usuarios, puede establecerse estatutariamente un sistema que reconozca al socio común un voto plural ponderado en función de su actividad cooperativizada. En este caso, como máximo el número de votos de que puede disponer un socio es el 20% del total de los votos sociales, no obstante, en el caso de las cooperativas únicamente formadas por dos socios, los acuerdos deberán tomarse por unanimidad.

El segundo cambio lo encontramos en lo relativo al número mínimo de miembros del consejo rector. La LCoopC establece dicho mínimo en tres, pero hace la

²²¹ Se requería trescientos socios para constituir una sociedad cooperativa que “llevara a cabo la mayor parte de su actividad en Barcelona; ciento cincuenta si la llevaban a cabo en otras ciudades de más de veinte mil habitantes; de setenta y cinco socios, si la llevan a cabo en poblaciones de cinco mil a veinte mil habitantes, y de cincuenta socios, si la llevan a cabo en poblaciones de menos de cinco mil habitantes”.

excepción para el caso de las cooperativas de dos socios, en que éste estará formado por estos dos socios. De este modo, en las cooperativas de dos o tres socios estos se constituyen al mismo tiempo en consejo rector y en asamblea general (art. 55 LCoopC).

b) Autorización del procedimiento "exprés" para la constitución de determinados tipos de cooperativas

En la línea de la adopción de medidas orientadas a favorecer la simplificación de las condiciones necesarias para la puesta en marcha de nuevas iniciativas empresariales se establece que las cooperativas agrarias, de consumidores y usuarios, las de servicios y las de trabajo asociado que no superen los diez socios podrán utilizar un procedimiento de inscripción más ágil y operativo para su constitución, el llamado procedimiento exprés.

Para poder optar por esta modalidad es necesario el cumplimiento de dos requisitos. El primero es la utilización de un modelo estándar de estatutos sociales aprobados por orden del consejero del departamento competente en materia de cooperativas, en este caso, el Departamento de Empresa y Ocupación de la Generalitat de Cataluña. El segundo es hacer constar expresamente en la escritura pública que la cooperativa opta por el procedimiento exprés de inscripción.

A partir de aquí, en el momento en que entren los documentos preceptivos al Registro de Cooperativas, este debe, en el plazo de dos días hábiles, emitir resolución. En el caso de que no resuelva dentro de este plazo, la solicitud se entenderá desestimada por silencio administrativo.

c) Aumento de las categorías de socios de la cooperativa de segundo grado

Al igual que en la Ley de Cooperativas española 27/1999 (artículo 77), se permite a los empresarios individuales acceder como socios a una cooperativa de segundo grado sin necesidad de integrarse previamente en una cooperativa de primer grado o a otro tipo de persona jurídica, siempre y cuando, tal y como se establece en el artículo 138 LCoopC: "*exista convergencia de intereses o necesidades y que los estatutos no lo prohíban*".

Por otro lado, aún y no tratarse de una novedad del nuevo articulado de la LCoopC, es preciso mencionar que, en cualquier caso, las cooperativas socias

tendrán en todo momento y en todos sus órganos, como mínimo, más de la mitad de los votos sociales²²².

Lo que se pretende conseguir con esta previsión es abrir las puertas a la incorporación de nuevos socios a las cooperativas de segundo grado, preservando de todas formas el mantenimiento de la mayoría de las cooperativas socias en los órganos sociales con el fin de que las decisiones que se tomen en el seno de la cooperativa no puedan ser adoptadas dejando al margen a las cooperativas socias de la cooperativa de segundo grado.

d) Posibilidad de reactivación de la cooperativa disuelta

La LCoopC incorpora una nueva disposición la cual prevé la posibilidad de reactivar las cooperativas disueltas. Es razonable pensar que este precepto parece inspirarse en el artículo 70.5 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas española que también permite esta reactivación. Se trata de una aportación que hizo por primera vez la Ley 3/1987 General de Cooperativas en el artículo 105 de su articulado y que se mantuvo con la ley de 1999.

El objetivo de este precepto es el de propiciar la continuación de la actividad económica, así pues, la asamblea general, con una mayoría de dos tercios, podrá adoptar un acuerdo de reactivación de la cooperativa disuelta siempre y cuando no se haya iniciado aún el reembolso de las aportaciones sociales a sus socios, se haya eliminado la causa que motivó su disolución y que aún se mantengan todos los requisitos necesarios para ser cooperativa.

Paralelamente en la Ley de Sociedades de Capital (LSC) existe una previsión prácticamente idéntica, el artículo 370 de la LSC. En ambas disposiciones encontramos la posibilidad de reactivación de una sociedad disuelta, con los mismos requisitos necesarios para llevarla a cabo ya mencionados supra. Además, las dos prevén la posibilidad de que el socio que no vote a favor de la reactivación tenga derecho a separarse de la sociedad, con la única diferencia de que, en el caso de las cooperativas, el socio también tendrá derecho al reembolso de sus aportaciones hechas al capital social dentro de un plazo de 5 años.

²²² Así lo vemos en el artículo 138 de la LCoopC 12/2015: "(...) En todo caso, las cooperativas que son socias de aquella tienen en todo momento y en todos los órganos, como mínimo, más de la mitad de los votos sociales".

e) Introducción de dos nuevos tipos de cooperativas

El nuevo texto legal sustituye a las cooperativas mixtas por las integrales (art. 109 LCoopC). Esta modificación se basa principalmente en un cambio de denominación ya que no hay muchas diferencias en el contenido del artículo, se añade la única especialidad de que, si la cooperativa integral es de producción agraria y el resto de actividades económicas, servicios o actividades empresariales están dirigidas a la promoción y mejora del medio rural, ésta se denominará cooperativa rural. Por otra parte, es condición necesaria que las distintas actividades que lleve a cabo la cooperativa integral o rural tengan las características y cumplan las obligaciones esenciales y los requisitos fijados para las cooperativas de las clases correspondientes.

Este cambio de denominación puede haberse producido principalmente para no crear confusión con la previsión de cooperativa mixta que aparece en la LCoop 27/1999, pues ambas tienen un significado completamente distinto²²³.

Por otro lado, en la disposición adicional tercera de la LCoopC se crea una nueva clase de cooperativa; la cooperativa de fomento empresarial. Éstas se definen como aquellas cooperativas que se constituyen con el objeto social principal de dar apoyo a la creación y al crecimiento de actividades económicas y sociales desarrolladas por nuevos emprendedores.

Para su regulación más exhaustiva, la Ley remite a su regulación por reglamento, no obstante, actualmente aún no ha sido aprobado.

²²³ El artículo 107 de la Ley de Cooperativas española establece que son cooperativas mixtas aquellas en las que *“existen socios cuyo derecho de voto en la Asamblea General se podrá determinar, de modo exclusivo o preferente, en función el capital aportado en las condiciones establecidas estatutariamente”*. Se trata de una figura no prevista en la LCoopC, y que permite la coexistencia en una cooperativa de primer grado de dos tipos de socios: los socios cooperadores y los socios titulares de lo que se denominan partes sociales con voto. De esta forma, aún y parecerse a la previsión que se establece en la Ley de Cooperativas catalana sobre la posibilidad de prever estatutariamente que la cooperativa tenga socios colaboradores que únicamente aporten capital, en este caso, dichos socios colaboradores no pueden tener voto exclusivo o preferente, sino que, incluso pueden no tener este derecho si así lo disponen los estatutos sociales de la cooperativa. Así pues, la cooperativa mixta es una figura societaria en cuya regularización coexisten elementos propios de la sociedad cooperativa y de la sociedad mercantil que permite la captación de financiación de terceros no socios mediante el otorgamiento del derecho de voto preferente o exclusivo en los órganos sociales de la cooperativa a los socios titulares de las partes sociales con voto.

IV.2.3.2.- REFORMAS PARA REZORZAR LAS VÍAS DE FINANCIACIÓN Y LAS APORTACIONES AL CAPITAL

- a) El establecimiento de nuevas clases de socios como son el socio temporal y el nuevo tipo de socio colaborador

Una de las novedades más importantes que se han introducido en el articulado de la LCoopC es la figura del socio temporal. Con esta inclusión lo que se pretende es conseguir una incorporación de socios a la cooperativa de forma más gradual. De esta forma, si por regla general la condición de socio tiene carácter indefinido, a partir de ahora, a través de los estatutos sociales, será posible la regulación de un tipo de socio, que tendrá un vínculo social de duración determinada.

Ahora bien, los estatutos no pueden fijar las condiciones del socio temporal a su libre arbitrio, sino que, la ley prevé ciertas limitaciones en relación con esta figura. En primer lugar, la duración determinada no puede exceder de los 5 años; en segundo lugar, el conjunto de los socios temporales no puede superar en un tercio el conjunto de los socios comunes y, en tercer lugar, en la Asamblea General no pueden sobrepasar de un porcentaje de votos igual o superior al correspondiente al de los socios comunes.

El texto legal les atribuye los mismos derechos y obligaciones que a los socios con carácter indefinido, por lo tanto deben cumplir los mismos requisitos de admisión con la especialidad de que su aportación obligatoria al capital no puede exceder del 50% de la exigida al resto de socios.

Una vez transcurrido el plazo previsto para la duración de la relación social, el socio temporal, puede optar por la condición de socio indefinido, si cumple con los requisitos de admisión previstos en los estatutos sociales, o si no, se le deberán reembolsar inmediatamente o en el plazo de un año sus aportaciones al capital social.

Por otra parte, encontramos la figura del socio colaborador de la cooperativa que aporta únicamente capital. La Ley distingue entre dos tipos de socios colaboradores: aquellos que sin realizar la actividad cooperativizada principal, colaboran de alguna forma en el objeto social de la cooperativa mediante actividades de carácter auxiliar, secundario o accesorio y aquellos socios colaboradores cuya aportación consiste solamente en capital.

Buscando incentivar las aportaciones de los socios que únicamente aportan capital, la LCoopC establece que no se les pueda obligar a suscribir nuevas aportaciones al capital social o a incrementar las que ya tienen suscritas, que puedan pactar

percibir un interés y que sus obligaciones y retribuciones se sujeten al régimen previsto para las aportaciones voluntarias, o bien, puedan participar en los excedentes anuales en proporción al capital que hayan desembolsado hasta un 45% (art. 26.10 LCoopC), haciéndose cargo, en su caso, de las pérdidas del ejercicio en la misma proporción hasta el límite de su aportación.

Con carácter general los socios colaboradores tienen derecho de voto (art. 26.6 LCoopC), con el límite de que, junto con los socios temporales, no superen el 40% de la totalidad de los votos sociales (art.48.3 LCoopC). No obstante, para esta nueva clase de socio colaborador que únicamente aporta capital, la LCoopC, con el propósito de que un socio de este tipo no pueda tener mayor capacidad de decisión que otro que participa en mayor medida en la realización de la actividad cooperativizada, dispone que se les pueda negar el derecho de voto y además incluye la prohibición de que cualquier tipo de socio colaborador pueda ser titular de la presidencia del consejo rector (art. 26.8 LCoopC), aunque sí puedan participar en él.

Por último, cabe mencionar la supresión de la figura del socio excedente y la posibilidad de que, con la creación del socio colaborador por aportación de capital, si un socio que por causa justificada no pudiera llevar a cabo definitivamente la actividad cooperativizada que motivó su ingreso y no solicitare la baja ni la declaración de situación de excedencia, en lugar de convertirse en socio excedente, pase a tener la condición de socio colaborador si así lo establecen los estatutos sociales (art. 26.11 LCoopC).

b) La limitación a las deducciones por baja injustificada y expulsión de los socios

Tanto en la nueva LCoopC como en la derogada por ésta, es decir, la LCoopC 18/2002, se reconoce el derecho que tiene el socio de una cooperativa a que, al producirse su baja, le reembolsen *“sus aportaciones, voluntarias y obligatorias, hechas al capital social, así como el retorno cooperativo que le corresponda en función de su actividad cooperativizada y, en su caso, la parte individualizada de los fondos de reserva voluntarios”* (art. 35 LCoopC).

Aunque, seguidamente el mismo artículo dispone que este derecho puede verse restringido en caso de que el socio deba cantidades a la cooperativa; le puedan ser imputadas ciertas responsabilidades; y por las pérdidas no compensadas en ejercicios anteriores o por las previsiones de pérdidas del ejercicio en curso que, posteriormente, una vez cerrado el ejercicio van a ser regularizadas. Además, cuando se trate de baja injustificada o expulsión, el consejo rector podrá aplicar

las deducciones que se acuerden. Sin embargo, con el propósito de incentivar la participación del socio en el capital social, la LCoopC ha introducido un límite a tales deducciones y, a partir de ahora, éstas solo podrán realizarse sobre el importe liquidado de las aportaciones obligatorias y se hasta un límite del 20% en el caso de baja injustificada y del 30% en el caso de expulsión.

c) La fijación de la responsabilidad limitada de los socios.

La nueva ley suprime la posibilidad que se preveía en la LCoopC 18/2002 de disponer en los estatutos sociales la responsabilidad ilimitada de los socios por las deudas sociales. Así pues, la sociedad cooperativa es siempre una sociedad de responsabilidad limitada, de este modo, sus socios responderán sólo con las aportaciones al capital social suscritas, tanto si son desembolsadas como si no lo son, excepto en los casos de responsabilidad distinta prevista en el artículo 41.2, 3 y 4 de la LCoopC.

IV.2.3.3.- REFORMAS RELATIVAS AL CONTROL ECONÓMICO DE LA COOPERATIVA

a) Intervención de cuentas como órgano facultativo

La intervención de cuentas, del mismo modo que el comité de recursos, se convierte en un órgano voluntario, estatutario. Serán los propios estatutos sociales los que podrán prever su existencia o no. Por consiguiente sólo habrá dos únicos órganos obligatorios: la asamblea general y el consejo rector.

Cuando los estatutos prevean la existencia del órgano de intervención de cuentas, éste deberá estar formado por un número impar y también se podrán designar suplentes. En la anterior ley se disponía un límite máximo de tres interventores de cuentas, pero la nueva ley no impide que pueda haber un mayor número, siempre que, como ya se ha dicho, éste sea impar. Además, se da la posibilidad de que los interventores de cuentas y los suplentes nombrados por la Asamblea General no sean socios de la cooperativa²²⁴.

²²⁴ Art. 65.4 LCoopC con el fin de preservar su independencia, “la condición de interventor de cuentas es incompatible con la de miembro del consejo rector o de la dirección o la gerencia y, en todos los supuestos, no puede tener parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad o el segundo de afinidad, salvo, en este último caso, que la asamblea general lo autorice expresamente”

En lo que se refiere a la retribución de los interventores, el artículo 65.6 LCoopC establece que: *“El ejercicio del cargo de interventor de cuentas no puede ser retribuido si es ejercido por un socio, salvo que los estatutos establezcan lo contrario o que lo acuerde la asamblea general. En este caso, ha de fijarse el sistema de retribución”*. Así pues, si se trata de un interventor de cuentas que no es socio, su cargo deberá ser retribuido a diferencia de si se trata de un socio, en que, en este caso, se estará a lo que dispongan los estatutos sociales. Sin embargo, *“en cualquier circunstancia, los interventores de cuentas han de ser resarcidos por los gastos que les origine el ejercicio de dicha función”*.

b) Auditoría

En primer lugar, la LCoopC disminuye el número mínimo de socios necesarios para solicitar una auditoría de cuentas. Ahora es imprescindible el 10% de los votos sociales o cincuenta socios, cuando anteriormente el mínimo era del 15% de los votos sociales.

En segundo lugar, se suprime la auditoria obligatoria a la que tenían que someterse en cualquier caso las cooperativas de segundo grado, equivaliendo estas sociedades con las de primer grado. Dicha obligatoriedad pasa a ser un requisito necesario para las federaciones y las confederaciones.

En tercer lugar, y fruto de la posibilidad que se da de distribuir el resultado contable, tanto si es positivo como si es negativo, de forma diferenciada entre cada una de las secciones de cooperativas previstas en los estatutos sociales (art. 6.3 LCoopC), impone por imperativo legal que, en caso de que la sociedad opte por tal distribución, las cuentas anuales deban someterse al régimen de auditoría de cuentas.

En cuarto lugar, en el actual texto legal se incorpora un artículo nuevo que regula el nombramiento del auditor de cuentas por el Registro Central de Cooperativas. De esta forma, en caso de que la asamblea general no lo haya hecho o en caso de falta de aceptación, renuncia u otros motivos que hagan imposible que el auditor nombrado lleve a cabo sus funciones y, siempre y cuando, el consejo rector o un número de socios legitimado para solicitar la auditoría, es decir, como mínimo el 10% de los votos sociales o cincuenta socios hayan llevado a cabo la petición de nombramiento de un autor a este registro, el Registro Central de Cooperativas tendrá capacidad para nombrar al auditor de cuentas.

Por último, la nueva ley ha añadido la capacidad de que la sociedad pueda repercutir el coste de la auditoría en el consejo rector si la contabilidad verificada ha incurrido en vicios o irregularidades graves o esenciales. Lo que se pretende con esta previsión es que el consejo rector efectúe la rendición de cuentas con total precisión y concreción pues se trata de un acto administrativo de suma importancia en el que los responsables de la gestión de los fondos informan, justifican y se responsabilizan de la aplicación de los recursos puestos a su disposición en un ejercicio económico. Tal importancia la encontramos reflejada en la prohibición de delegación de esta facultad del consejo rector en uno o más de sus miembros.

En suma, vemos como las reformas relativas al control económico interno de la cooperativa pretenden, por un lado, reducir los gastos que ocasiona el sostenimiento del órgano de intervención de cuentas para la cooperativa, pero por otro lado, al mismo tiempo, no se quiere perder transparencia la información contable por lo que la ley da facilidades a los socios para requerir una auditoría que efectúe una verificación de las cuentas anuales.

IV.2.3.4.- REFORMAS PARA UNA MEJOR GESTIÓN DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA

a) Regulación del web corporativo

La creación y supresión del sitio web corporativo son tareas que corresponden a la asamblea general, mientras que, su modificación y el traslado corresponden al consejo rector. Todos estos actos deberán inscribirse obligatoriamente en el Registro General de Cooperativas, es más, hasta que el sitio web de la sociedad cooperativa no esté inscrito en el Registro de Cooperativas competente, las inserciones que la sociedad haga en él no tendrán efectos jurídicos.

Cuando el sitio web haya sido inscrito y publicado en el Registro General de Cooperativas y los estatutos sociales lo establezcan, la asamblea podrá ser convocada mediante anuncio publicado en el sitio web en sustitución de la comunicación de la convocatoria individualizada a cada socio. Éste sirve para poner a disposición de los socios la documentación y la información preceptiva requerida en el momento de publicar la correspondiente convocatoria de la asamblea general, como es por ejemplo informar a los socios del número de votos que les corresponden a cada uno (art. 48.2 LCoopC). También se utiliza para

poder llevar a cabo determinadas operaciones societarias, tales como fusiones (art. 93 LCoopC) o transformaciones (art. 100.4 LCoopC).

b) Facilitación de la delegación de competencias por parte de la Asamblea General al Consejo Rector

Una de las facultades delegables de la Asamblea General a partir de la reforma, es la admisión de aportaciones voluntarias al capital social siempre que así se prevea en los estatutos de la cooperativa. Únicamente habrá una diferencia y es que si la admisión es acordada por el consejo rector, la retribución no podrá ser superior a la establecida para las últimas aportaciones voluntarias acordadas por la asamblea general o en su defecto, a la de las aportaciones obligatorias. En cambio, si la admisión es acordada por la asamblea general, esta podrá establecer la retribución sin límite alguno.

Por otro lado, también se da la facultad al consejo rector, si los estatutos lo establecen y lo solicita el socio titular de las aportaciones, de convertir las aportaciones voluntarias en obligatorias o al revés.

Otra de las competencias de la Asamblea General delegables al Consejo Rector son la creación, incorporación o separación de una cooperativa de segundo grado o de una cooperativa europea. De la misma forma que, la participación, adhesión y separación en convenios intercooperativos y demás formas de colaboración económica ha dejado de ser una competencia indelegable de la asamblea general²²⁵.

Con el mismo objetivo, el legislador también prevé que facultades del Consejo Rector puedan ser delegadas a otros órganos diferentes. Así pues, la facultad sancionadora podrá ser cedida, siempre que no se trate de una falta muy grave que será siempre competencia del consejo rector.

De esta forma, como vemos la LCoopC establece que haya menos facultades indelegables tanto de la asamblea general como del consejo rector. Con estas previsiones se consigue dar una mayor flexibilidad de dirección a la cooperativa, aligerando la carga de funciones que se encontraban recogidas en la asamblea general. A parte de la delegación de facultades, para conseguir este fin, también se han realizado otras modificaciones como son: el incremento de uno a dos el número de votos que puede tener cada representante en la asamblea general y, en el caso del consejo rector, permitir que los estatutos sociales puedan prever

²²⁵ Art. 28.1 i) LCoopC 18/2002

que personas no socias de la cooperativa puedan formar parte de él, siempre con el límite de no superar $\frac{1}{4}$ de los miembros totales.

IV.2.3.5.- REFORMAS SOBRE EL CAPITAL SOCIAL

a) Aportaciones no dinerarias

En materia de capital se suprime la obligatoriedad de elaborar un informe previo de expertos independientes sobre la valoración de las aportaciones no dinerarias, en consecuencia el consejo rector podrá por si mismo fijar el valor de las aportaciones, siempre bajo la responsabilidad solidaria del consejo²²⁶.

La nueva disposición se diferencia de lo que prevé la Ley de Cooperativas española 17/1999, pues ésta última, en su artículo 45.4 establece la obligatoriedad del informe previo de expertos independientes, de la misma forma que estaba previsto en la Ley de cooperativas derogada. Y además de esta obligatoriedad de elaborar informe previo, también se añade que, en caso de que los estatutos así lo establecieran, la valoración realizada por el consejo rector también deberá ser aprobada por la Asamblea General.

Esta responsabilidad solidaria por el valor fijado y por la realidad de la aportación no dineraria también se prevé en la Ley de Sociedades de Capital (LSC), no obstante, es distinta según se trate de Sociedad Anónima (SA) o Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL). En el caso de la SA, la LSC ocupa todo el Capítulo II del Título III a la valoración de las aportaciones no dinerarias en la este tipo de sociedades (arts. 67 a 72 LSC). En estos artículos se prevé el informe pericial obligatorio del experto independiente designado por el Registro Mercantil, excepto en determinados supuestos concretos en que éste no será necesario (art. 69 LSC). La responsabilidad de la valoración la tendrá el experto independiente, el cual

²²⁶(Art. 70.5 LCoopC 12/2015) Nos podemos encontrar con dos situaciones distintas: una en la que el consejo rector fije, él mismo el valor de las aportaciones no dinerarias y de este modo, sus miembros responderán solidariamente, durante un periodo de cinco años desde el momento en que se haya realizado la aportación, del valor que hayan fijado y de la realidad de la aportación no dineraria. Y otra situación en la que el consejo rector someta las aportaciones no dinerarias a valoración e informe de una persona experta independiente, por lo que, en este caso, el consejo rector quedaría exento de la responsabilidad del valor asignado a las aportaciones no dinerarias.

responderá frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales del daño causado por la valoración.

En las SL, el régimen de responsabilidad es más parecido al de las cooperativas. El informe de experto independiente no será necesario porque la garantía de la valoración hecha por un tercero se sustituye en la SL por la responsabilidad solidaria de todos los socios fundadores, los contribuyentes de la aportación no dineraria, quienes adquieran alguna participación desembolsada mediante la aportación no dineraria y, en el caso de aumento de capital, también los administradores (únicamente por la diferencia entre la valoración que hubieran atribuido en su informe al bien aportado y el valor real de las aportaciones) y todos los que voten a favor del aumento de capital. Por otro lado, si, al igual que ocurre en las cooperativas, se somete la aportación no dineraria a valoración de experto independiente, entonces estos quedarían exonerados de tal responsabilidad.

b) Aportaciones de nuevos socios

La asamblea general debe actualizar el importe de la aportación obligatoria mínima que debe realizarse para adquirir la condición de socio de la cooperativa que se encuentra fijado por el texto estatutario de conformidad con el artículo 71.1 LCoopC²²⁷. Sin embargo, a diferencia de la ley anterior, la nueva LCoopC prevé que en los estatutos sociales se puedan establecer los criterios que deberá seguir la asamblea general para fijar anualmente las aportaciones y, sólo en caso de que no exista tal previsión, entonces la asamblea general podrá fijar la cuantía anual de los nuevos socios²²⁸.

²²⁷ De acuerdo con el artículo 43.2 de la LCoopC: *“La asamblea general puede debatir y decidir sobre cualquier materia de la cooperativa que le haya sido atribuida expresamente por la Ley o por los estatutos sociales. En todo caso, su acuerdo es necesario en los siguientes actos:”* y en el apartado d) establece que uno de estos actos será *“(...) la fijación de las aportaciones de los nuevos socios (...)”*.

²²⁸ Con los límites dispuestos en el mismo artículo 72.1 LCoop 12/2015. Estos son:

- a) *La cuantía de las aportaciones no puede exceder de la de las aportaciones obligatorias iniciales y sucesivas de los socios de más antigüedad, actualizadas según el índice de precios al consumo y, en su caso, incrementadas de resultados de regularizaciones de balances y de la imputación de retornos cooperativos.*
- b) *La cuantía de las aportaciones no puede ser inferior al importe mínimo escriturado para las aportaciones obligatorias al capital social.*

En este artículo se añade un segundo apartado en el que se dispone que los estatutos sociales pueden prever que las aportaciones al capital social de los nuevos socios deban hacerse efectivas preferentemente mediante la adquisición de las aportaciones cuyo reembolso hubiese sido solicitado por baja de sus titulares y rechazado por el consejo rector (art. 70.7 b) LCoopC). En este caso, *“la adquisición se producirá por orden de antigüedad de las solicitudes de reembolso de este tipo de aportaciones y en caso de solicitudes de igual fecha, la adquisición deberá distribuirse proporcionalmente al importe de las aportaciones”*.

De esta forma, lo que se consigue con la reforma de dicho artículo es una mayor autonomía de la voluntad de la cooperativa, pues ésta, mediante previsión estatutaria, podrá prever unos criterios a seguir por la asamblea general, cuando deba fijar anualmente las aportaciones obligatorias de los nuevos socios, diferentes de los límites establecidos por la propia ley.

Por otro lado, mediante la posibilidad que tiene el consejo rector de rechazar incondicionalmente el reembolso de las aportaciones obligatorias y voluntarias de los socios en caso de baja prevista en el artículo 70.7 b) se consigue mejorar la ratio de endeudamiento de las cooperativas, ya que, el reembolso rechazado de las aportaciones computará como patrimonio de la cooperativa, no obstante, este hecho puede afectar de forma negativa a las inversiones de capital de la sociedad. Por este motivo, con el fin de compensar el debilitamiento que se puede producir en las inversiones con tal previsión, se ha añadido la posibilidad de retorno de las aportaciones cuyo reembolso haya sido rechazado por el consejo rector dándoles prioridad de pago en el momento en que haya personas que pretendan adquirir la condición de socio de la cooperativa y consiguientemente deban realizar las correspondientes aportaciones al capital social.

c) Reducción del Fondo de Reserva Obligatorio (FRO)

Con el propósito de que el FRO pueda responder a su finalidad²²⁹ de financiar el activo de la cooperativa y de absorber las pérdidas que se ocasionen con el ejercicio de la actividad cooperativizada, la ley fija un porcentaje mínimo de los excedentes contabilizados del resultado cooperativo; una vez deducidas las

²²⁹ El artículo 2 del nuevo articulado incluye una serie de definiciones legales entre las que encontramos la de *Fondo de reserva obligatorio (FRO)*. Según ésta el FRO es *“el fondo destinado a la consolidación y la solvencia de la cooperativa, que no puede repartirse entre los socios, salvo en el supuesto de disolución o transformación de la cooperativa, en cuyo caso el fondo puede ser repartido con los límites y las condiciones que establece la presente ley”*.

pérdidas de cualquier naturaleza de anteriores ejercicios, y antes de la consideración del impuesto de sociedades; que debe destinarse obligatoriamente a dicho fondo. Anteriormente con la LCoopC del 2002 la proporción mínima de los excedentes que debía asignarse al FRO era del 30%, no obstante, con la reforma se ha revisado tal dotación para que no sea un elemento desincentivador de la constitución de nuevas cooperativas y, por este motivo, ha rebajado el porcentaje al 20%.

Por otro lado, en relación con la compensación de las pérdidas que pueda tener la cooperativa, la LCoopC ha establecido la posibilidad de que en los estatutos sociales se prevea la imputación de las pérdidas de la cooperativa al FRO. Según esta ley el porcentaje imputable al FRO no puede superar el 50% de las pérdidas, sin embargo, como novedad, la LCoopC ha previsto que la imputación de pérdidas al FRO pueda incrementarse en el caso, y en la misma proporción, de haber dotado el FRO en un porcentaje superior al mínimo legalmente establecido (20%). De todas formas, es necesario tener en cuenta que cuando para la imputación de pérdidas se haya utilizado el FRO, no se va a poder aplicar, imputar o repartir los retornos cooperativos u otros resultados repartibles hasta que dicho fondo haya recuperado la cuantía anterior a su utilización.

Por último, se da la facultad de repartir el FRO entre los socios, siempre y cuando se establezca el carácter parcialmente repartible en los estatutos sociales; carácter que, una vez fijado, no puede volver a modificarse hasta transcurridos cinco años. El FRO que puede ser repartible es aquel que se haya generado a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas de la modificación de estatutos que le establezcan este carácter, no el anterior y, de todas formas, la repartibilidad no puede superar en ningún caso el 50% de dicha cantidad. El reparto del FRO solo se llevará a cabo en el momento de liquidación de la cooperativa o en caso de transformación de esta en otro tipo de sociedad, en este último caso, en forma de participaciones o acciones de la nueva sociedad. Así pues, si se opta por el carácter parcialmente repartible del FRO y, una vez saldadas las deudas sociales y realizada la reintegración a los socios por sus aportaciones al capital social, actualizadas cuando proceda (art. 106.1 a) y b) LCoopC), el saldo restante se repartirá entre los socios en función del tiempo de permanencia en la cooperativa, que debe ser como mínimo de 5 años, y también según la actividad cooperativizada desarrollada.

Otra de las novedades introducidas con el nuevo texto legal es la posibilidad de que la cooperativa, en concreto, la asamblea general, pueda escoger la entidad pública o privada a la que destinarán el FRO que resulte de la liquidación. De esta forma, el haber líquido que resulte, después de realizadas las aportaciones mencionadas en el párrafo anterior, se pondrá a disposición de la entidad asociativa que se haya escogido.

En el caso de tratarse de una cooperativa sin ánimo de lucro, la LCoopC aporta algunas especialidades. En primer lugar, permite que éstas puedan imputar la totalidad de las pérdidas al Fondo de reserva estatutario irrepartible y, en segundo lugar, en el caso de transformación en una sociedad sin ánimo de lucro, se establece la posibilidad de que la cooperativa traspase su patrimonio, incluido el FRO, a la nueva sociedad.

A modo de conclusión de esta modificación es preciso resaltar que aún y haberse reducido el porcentaje mínimo obligatorio de los excedentes al 20% aplicable al FRO, vemos como, por otro lado, el legislador pretende incentivar que se dote de un mayor porcentaje a este fondo. A tal fin, da la posibilidad de incrementar el 50% máximo que se fija para la imputación de pérdidas al FRO, en el caso y en la misma proporción que de haber dotado al FRO de un porcentaje superior al mínimo del 20%. Así pues, a sabiendas de que las pérdidas que se ocasionen, van a ser compensadas en un primer lugar a cargo del FRO, posteriormente a cargo del fondo de reserva voluntario y por último, la cuantía que no quede compensada, con cargo a los socios que habrán de satisfacer en el ejercicio posterior; es probable que los socios quieran dotar al FRO de un porcentaje mayor con el fin de asegurarse que, en el caso de que haya pérdidas que saldar, puedan imputarlas en mayor cantidad al FRO. Además, también vemos como el legislador pretende potenciar las cooperativas sin ánimo de lucro dotándolas de privilegios que no tienen las demás.

IV.2.4.- SOCIEDAD COOPERATIVA EN CONSTITUCIÓN

De conformidad con lo establecido en el Art. 13 de la Ley 12/2015 de 16 de julio de cooperativas (LCoopC), los fundadores, que actúan en nombre de la futura sociedad, han de desarrollar todas las actividades necesarias para inscribirla respondiendo solidariamente de:

- a) Los actos realizados en nombre de la sociedad cooperativa antes de su inscripción en el Registro General de Cooperativas de Cataluña y de,
- b) Los contratos formalizados en nombre de la sociedad cooperativa antes de su inscripción en el Registro General de Cooperativas de Cataluña.

Se exceptúa el caso de que su eficacia se haya condicionado a la inscripción y, si procede, a la asunción posterior por la sociedad de los actos y los contratos. Los gastos producidos por tales actuaciones van a cargo de la sociedad.

La sociedad en formación responde con el patrimonio integrado por las aportaciones efectuadas por los socios al capital social por:

- a) Los actos y los contratos de carácter indispensable para su inscripción,
- b) Los realizados por el órgano de administración comprendidos en las facultades conferidas por la escritura de constitución y, si procede, de enmienda, y
- c) Los realizados por mandato específico de representación por la totalidad de los socios. Éstos últimos responden personalmente hasta el límite de la cantidad que se hubieran obligado a aportar al mismo.

Una vez inscrita la sociedad, se entiende que asume los actos y los contratos previamente formalizados, y, en ambos supuestos, cesa la responsabilidad solidaria mencionada anteriormente, siempre que, en el plazo de 3 meses desde su inscripción, no se haya convocado la asamblea o, si procede, no se haya solicitado una convocatoria general extraordinaria, para desaprobación la gestión efectuada (la Ley de cooperativas estatal exige una aceptación expresa, salvo que hubieran sido actos o contratos realizados dentro de sus facultades por las personas designadas por los promotores).

Mientras no se produzca su inscripción en el Registro de Cooperativas, la sociedad proyectada ha de añadir a la denominación provisional las palabras "en constitución" (al igual que establece la Ley estatal de cooperativas).

IV.2.4.1.- ASAMBLEA CONSTITUYENTE

La Asamblea constituyente de la cooperativa ha de realizar las siguientes operaciones²³⁰:

- Aprobar los Estatutos Sociales,

²³⁰ Art. 15 LCoopC. No se prevé este órgano para las cooperativas estatales.

- Designar a las personas que han de efectuar los actos necesarios para inscribir la proyectada sociedad y
- Nombrar a las personas que, una vez inscrita la cooperativa, han de integrar el consejo rector, y, si procede, la intervención de cuentas y los demás órganos sociales estatutariamente obligatorios.

En el acta de constitución de la cooperativa, que ha de estar firmada por sus fundadores, debe hacerse constar la relación de los nombres y de los datos de identificación fiscal.

IV.2.4.2.- ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN

El artículo 11 de la LCoopC establece que la escritura pública de constitución debe contener:

- El acta de la Asamblea constituyente y
- Los Estatutos sociales de la cooperativa.

La Ley de cooperativas estatal prescinde de esta Asamblea constituyente y la sustituye por la mera comparecencia de los promotores ante el Notario.

IV.2.5.- SOCIEDAD COOPERATIVA IRREGULAR

Según el Art. 14 de la citada ley, cualquier socio puede pedir la disolución de la sociedad en constitución y exigir, con la liquidación previa del patrimonio social, la restitución de las aportaciones que haya efectuado cuando:

- Pasan 6 meses desde el otorgamiento de la escritura de constitución sin que se haya solicitado la inscripción de la cooperativa en el Registro de Cooperativas, o antes,
- Si se ha verificado la voluntad de no inscribirla,

En otro caso, si la cooperativa realiza la actividad de su objeto social, sin haber solicitado su inscripción en el Registro de Cooperativas, transcurridos los 6 meses desde el otorgamiento de la escritura de constitución, o si se ha verificado la voluntad de no inscribir la sociedad, los socios pasarán a tener automáticamente, responsabilidad ilimitada y solidaria.

IV.3.- LAS SOCIEDADES CIVILES

Los artículos 1665 a 1708 del Código Civil tratan de la sociedad civil, definiéndola como un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias.

Una de las cuestiones que suscitan más problemas de índole práctico es la del reconocimiento de su personalidad jurídica. "Con arreglo a nuestras leyes de comercio la sociedad es mercantil cuando tiene por objeto celebrar actos de comercio. Es decir, no basta que los asociados se propongan un lucro para que la sociedad sea mercantil".²³¹

No existe precepto específico del Código Civil que otorgue la personalidad jurídica a estas sociedades. Y en cambio sí que existe el artículo 1669 CC de manera que la niega para aquellas sociedades que mantengan pactos secretos entre los socios y en las que cada socio contrate en su propio nombre con los terceros, lo cual puede interpretarse como un reconocimiento indirecto de la personalidad de aquellas sociedades civiles que no mantengan sus pactos secretos.

Ante esta falta de concreción legal han existido opiniones doctrinales y jurisprudenciales divergentes.

El artículo 35.2 del Código Civil parece indicar oposición a reconocer personalidad jurídica a las sociedades civiles con forma civil pues, según este artículo son personas jurídicas las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de sus asociados²³².

²³¹ (ZEJALBO MARTIN, 2013)

²³² (QUIRÓS, 2001) En contra de la personalidad jurídica de la sociedad civil no inscrita se manifestó Manuel Peña y Bernaldo de Quirós, primero en la obra "Derechos Reales. Derecho Hipotecario", y posteriormente, en el Estudio Preliminar de la segunda edición de su obra "El Anteproyecto del Código Civil

De la interpretación conjunta de los artículos 1669 y 1770 del Código Civil se infiere que la sociedad civil sólo podrá tener personalidad jurídica cuando sus pactos puedan ser conocidos por terceros y que a falta de un registro específico para este tipo de sociedades, sólo tienen personalidad jurídica las que revistan una de las formas reconocidas en el Código de Comercio y se inscriban en el Registro Mercantil.²³³

Así, cuando para la constitución de la sociedad civil se exige el otorgamiento de escritura pública, su omisión determina que frente a terceros carezca de personalidad jurídica²³⁴, independiente de la de sus socios, pero no en orden a las partes contratantes, entre las que produce sus efectos como sociedad irregular.²³⁵

Español, (QUIRÓS, 2006) citando como apoyo a De Castro, al que luego estudiaremos, y a Modesto Falcón. (MODESTO FALCÓN; PRÓLOGO DE VICENTE ROMERO Y GIRÓN, 1889) Sostuvo en dos obras publicadas en un mismo año dos opiniones contrapuestas: en su libro "Código Civil Español corregido con arreglo al texto de la edición mandada publicar por el Real Decreto de 24 de julio de 1889, en cumplimiento de la ley de 26 de mayo de 1889", escribió: "exige con tal rigor la ley esta publicidad, que niega personalidad jurídica a toda asociación que mantenga secretos sus pactos; pero no determina el modo de dar cumplimiento a esta publicidad. Ignorase por lo mismo, porque el Código no lo ha resuelto, si se entenderá bastante publicidad la de los anuncios, prospectos, carteles, rótulos y demás medios a que ordinariamente se recurre para hacer notorio un hecho de seta naturaleza. Y la Ley no ha prescrito una forma general de publicidad, porque no podía imponer una misma a toda clase de sociedades. No podía imponer, por ejemplo, la inscripción en los Registros o la publicación en la Gaceta de la escritura constitutiva de la sociedad, porque no toda sociedad se constituye en derecho civil por medio de escritura pública".

(FALCÓN, 1889) Antes, en el mismo año 1889, había escrito en su obra "Exposición doctrinal del Derecho Civil Español, Común y Foral", lo siguiente: "además, para que para que la sociedad que se establece tenga personalidad jurídica, es indispensable que se de publicidad a sus pactos constitutivos. No prescribe la Ley la manera de hacer públicos esos pactos; y en su silencio debe entenderse aplicable lo dispuesto por el código de comercio para las sociedades mercantiles, es a saber, su inscripción en los Registros públicos." Las primeras figuras jurídicas de la época, Felipe Sánchez Román, Catedrático de Derecho Civil, José María Manresa Navarro, Magistrado del Tribunal Supremo, y Scaevola, seudónimo colectivo de los Abogados Pedro Apalategui Ocejo, Ricardo Oyuelos Pérez y Rafael García Ormaechea, no siguieron la primera opinión que Falcón escribió en el tiempo.

²³³ Apoya este argumento el artículo 119 del Código de Comercio del que se deduce que los pactos dejan de ser reservados cuando constan en la escritura social (DGRN 31-03-1997) y tienen acceso al Registro.

²³⁴ (PEDREGAL CAÑEDO, 1889) negó la personalidad jurídica de la sociedad civil escribiendo que "no siendo las compañías civiles una persona jurídica, como demuestra el hecho de que no están sujetas a la solemnidad del registro civil, ni se da publicidad a las circunstancias relativas al capital con el que se constituyen y a la participación que tenga en él cada uno de los socios, claro es que el tercero no obliga a la sociedad, sino el socio o socios que particularmente celebren con él el contrato." Su opinión no tuvo continuidad.

²³⁵ STS nº 551/1993 (Sala 1ª) de 27-05-1993 (rec. 3255/1990): "(...)si bien el art. 1.667 del Código Civil previene que la sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma, salvo que se aportaran a ella bienes muebles derechos reales, en cuyo caso será necesario la escritura pública, tampoco cabe desconocer

A nivel jurisprudencial, y como Sentencias más recientes, en contra del punto de vista de que la sociedad civil no goza de personalidad jurídica, cabe destacar:

- La Sentencia del TSJ de Andalucía, Sede de Sevilla, de 7 de febrero de 2013, Sala de lo Social, Recurso 1845/2011, ha declarado contundentemente que “aun a pesar de que el debate sobre la personalidad jurídica de las sociedades civiles aun no está cerrado, la mayoría de la doctrina, con apoyo en la Jurisprudencia, viene en la actualidad asignando tal carácter a este tipo de uniones civiles, con la excepción prevista en el ya citado artículo 1669 del Código Civil. Y ello ha sido así precisamente en aras de facilitar el tráfico económico, al mostrar la experiencia que la sociedad civil, para que opere adecuadamente en el mercado, debe obrar como persona jurídica. El indicado precepto viene a sentar que la personalidad jurídica de la sociedad civil es la regla general, especificando una excepción concreta, aunque tal interpretación no resulta tan clara a la vista de que la experiencia ha demostrado la existencia de problemas de armonía en este aspecto, y por otra parte, debe reconocerse que el tratamiento que se dispensa a las sociedades con personalidad, realmente, parece exceder de lo que viene a ser la regulación del contrato de sociedad civil. Por otra parte, la personalidad jurídica en las sociedades civiles, además, se configura como imperfecta: la sociedad civil gozará de personalidad jurídica básica, no plena (art. 1698 del Código Civil). Por último, debe reconocerse igualmente que nos encontramos también ante una sociedad configurada como personalista, donde la identidad de cada socio es importante para el contrato social. Pero como conclusión de todo lo expuesto, cabe decir que la sociedad civil, como regla general, tendrá personalidad jurídica y actuará en el mercado como ente, siendo titular de derechos y obligaciones, esto es, en última instancia, las sociedades civiles adquieren personalidad jurídica desde el momento en que actúan como entidades autónomas en el tráfico jurídico. A la hora de saber cómo una sociedad civil adquiere su personalidad jurídica, se han propuesto distintas teorías configuradoras, que inciden principalmente en la necesidad de inscripción de la sociedad en el Registro mercantil, en la existencia de publicidad de hecho de la misma o en la exteriorización frente a terceros, así como en su configuración por las partes como sociedad externa. Sin embargo, como declaró la sentencia del

que la exigencia de escritura pública al respecto únicamente afecta a que no surja con vida jurídica con relación a terceros, esto es, como entidad con personalidad jurídica independiente de la de los socios, mientras no se cumplan los requisitos formales de escritura pública e inscripción registral, pero no en orden a las partes contratantes, para lo que es suficiente a su reconocimiento con vida jurídica, y por tanto para que produzcan sus efectos como sociedad irregular o de hecho, con la concurrencia de los requisitos esenciales (...)”

Tribunal Supremo de 7-3-2012, "*... nuestro sistema no exige la inscripción de las sociedades civiles en registro alguno y ni el art. 1669 del CC ni el 35 del mismo Código supeditan a la inscripción el reconocimiento de la personalidad de las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados*".

- La Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 27 de diciembre de 2012, Civil, Recurso 251/2012, constata que "El artículo 1.669 del Código Civil niega la posibilidad jurídica a las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros, desprendiéndose de este precepto, interpretado a sensu contrario y en relación con los arts. 35.2 y 36 C.C., que cuando los pactos sociales no se mantengan secretos entre los socios, la sociedad civil tendrá personalidad jurídica sin necesidad de inscripción en el Registro, posibilidad está por otro lado inexistente en nuestro Derecho. La doctrina entiende que la exigencia relativa a la publicación de los pactos se refiere a que los terceros conozcan, no los pactos sociales en sí, sino la existencia de la sociedad, lo que podrá suceder por el hecho de que la revele el socio al contratar con los terceros.

- La Sentencia de la Audiencia Provincial de Girona de 13 de febrero de 2013, Civil, Recurso 655/2012, señala que "En efecto, la Jurisprudencia del TS, pese a que la sociedad civil no es sujeto inscribible en el Registro Mercantil, elemento al que viene preordenada la forma (escritura pública) en relación a los terceros, en numerosas sentencias que ya constituyen un cuerpo uniforme de jurisprudencia (Sentencias de 10 abril 1978 , 5 julio 1982 , 30 abril 1986 , 24 junio 1988, 21 junio, 30 octubre y 17 diciembre 1990, 30 septiembre 1991 y 27 mayo 1993 , entre otras muchas), reitera la existencia de sociedades civiles irregulares cuando se incumple la formalidad de escritura pública en el caso del artículo 1667 CC , esto es, que se aporten a la misma bienes inmuebles o derechos reales, pues para los demás casos el precepto establece "la sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma", y como en este caso, a la sociedad civil constituida por las demandadas no se aportaron ni bienes inmuebles ni derechos reales, efectivamente ha de llegarse a una primera conclusión consistente en que, desde lo establecido en dicho precepto, para la válida constitución de la sociedad bastaba el documento privado suscrito por los dos socios codemandadas. Continuando con el análisis sobre la existencia o no de personalidad jurídica en la sociedad demandada, el artículo 1669 CC la

niega a "las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros.", norma respecto a la que debe afirmarse (en la misma tesis que la S de la AP Málaga (S. 5ª) de 29 julio de 2005), que el elemento que ha de ser público y notorio es el vínculo societario preexistente, de tal modo que cualquiera que contrate con ella conozca a ciencia cierta con quien se está comprometiendo al asumir sus obligaciones y derechos, siendo evidente que en este caso no resulta de aplicación dicho precepto en cuanto que, como ya se indicó, la propia parte actora contrató la prestación de servicios con ambos socios actuando éstos en representación de la sociedad.

- La Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga de 15 de mayo de 2012, Civil, Recurso 717/2010, apreció que "El Tribunal Supremo, pese a que la sociedad civil no es sujeto inscribible en el Registro Mercantil, elemento al que viene preordenada la forma (escritura pública) en relación a los terceros, en numerosas sentencias que ya constituyen un cuerpo uniforme de jurisprudencia (Sentencias de 10 abril 1978, 5 julio 1982, 30 abril 1986, 24 junio 1988 , 21 junio , 30 octubre y 17 diciembre 1990, 30 septiembre 1991 y 27 mayo 1993 , entre otras muchas), reitera la existencia de sociedades civiles irregulares cuando se incumple la formalidad de escritura pública en el caso del artículo 1667 CC , esto es, que se aporten a la misma bienes inmuebles o derechos reales, pues para los demás casos el precepto establece "*la sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma*", y como en este caso, a la sociedad civil constituida por las demandadas no se aportaron ni bienes inmuebles ni derechos reales, efectivamente ha de llegarse a una primera conclusión consistente en que, desde lo establecido en dicho precepto, para la válida constitución de la sociedad bastaba el documento privado suscrito por las dos socias codemandadas. Continuando con el análisis sobre la existencia o no de personalidad jurídica en la sociedad no demandada, el artículo 1669 CC la niega a "*las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros*", norma respecto a la que se afirma en la sentencia de esta Audiencia Provincial de Málaga (S. 5ª) de 29 julio de 2005, que el elemento que ha de ser público y notorio es el vínculo societario preexistente, de tal modo que cualquiera que contrate con ella conozca a ciencia cierta con quien se está comprometiendo al asumir sus obligaciones y derechos, siendo evidente que en esta caso no resulta de aplicación dicho precepto en cuanto que, como ya se indicó, la

propia parte actora contrató el arrendamiento con ambas socias actuando éstas en representación de la sociedad.

Sentado lo anterior, esto es, la personalidad jurídica de la sociedad arrendataria, el problema se plantea en cuanto a la naturaleza claramente mercantil de la sociedad y sus efectos en cuanto a la extensión de la responsabilidad de las socias que la integran, indicando al respecto la citada sentencia de la AP Málaga que la exención o menor intensidad en la exigencia del cumplimiento del requisito formal de la inscripción registral, no cabría con respecto a las sociedades que revistiesen una naturaleza estrictamente mercantil al establecer el artículo 1670 CC : " *Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Ccom*", con lo cual, sólo cabe exigir con rigor el cumplimiento del deber de inscripción y de constitución mediante documento público de las denominadas mercantiles, afirmándose en la STS 30 Mayo 1992 con referencia a la sociedad civil, que cuando se constituye con un objeto claramente mercantil... para adquirir su personalidad mercantil, precisa escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil, de forma que no respetando las formalidades recogidas en el art. 119 del Cco (escritura pública e inscripción), sólo cabría hablar de una sociedad irregular sin personalidad jurídica propia y, en consecuencia, rigiéndose «por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes» según indica el art. 1669 del CC, la acción entablada ha sido dirigida correctamente contra las socias de la entidad, procediendo la estimación del recurso ante la inexistencia de una situación litisconsorcial."

Veamos también que el 2 de julio de 2012 la Dirección General de los Registros y del Notariado emitía una Resolución en la que confirmaba la calificación registral en el sentido de que la sociedad civil cuestionada no podía tener personalidad jurídica porque no había sido inscrita en el Registro Mercantil, concluyendo la DGRN que hay que negar la personalidad jurídica a la sociedad civil basándose en la presunta voluntad del legislador, ya que según un estudio de los antecedentes del código civil, e interpretación del mismo y de su artículo 1.669 CC, por entender que si los pactos secretos entre los socios se dan en todos aquellos casos en que no estén inscritos en el Registro Mercantil, pues éste es el único medio de dar publicidad a dichos pactos, es interpretación concordante entender que si la sociedad civil no está inscrita en el Registro Mercantil tampoco puede tener personalidad jurídica.

Pocos días después de la adopción de esta resolución por la DGRN, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede de Granada, Recurso 1344/2006, entró a analizar la misma cuestión. ¿Tiene la sociedad civil personalidad jurídica?²³⁶

Su resolución fue concluyente y completamente contraria a la de la DGRN, argumentando que no se puede dudar de la personalidad jurídica de la sociedad civil.

Dicha resolución tiene una clara incidencia en la vertiente fiscal, ya que si la sociedad civil tiene personalidad jurídica, la adjudicación de un bien de la sociedad a un socio como consecuencia de su disolución es también un hecho imponible (en la Sentencia citada el impuesto en cuestión era el IVA), y su posterior transmisión por el adjudicatario del bien, estaría sujeta al Impuesto de TPO; mientras que si la sociedad civil no tiene personalidad jurídica, se trataría de una comunidad de bienes y, en consecuencia, la adjudicación de un bien al comunero, conforme a la doctrina jurisprudencial de los TSJ y del TS, estaría sujeta a AJD, y la posterior transmisión, concurriendo sus requisitos, estaría sujeta a IVA.

La sentencia abogaba por el argumento contrario al de la DGRN, considerando que se daban las condiciones necesarias para que dicha sociedad ostentase personalidad jurídica, pues ni sus pactos permanecían secretos, ni los socios contrataban en su propio nombre personal, como prevé el art. 1669 del Código Civil. Los pactos eran públicos por constar en escritura, y para tal efecto no es requisito imprescindible que estuviera inscrita en el Registro Mercantil, pues tal circunstancia podrá dotar de mayor publicidad, pero su ausencia no significa que los pactos sean secretos.

Con anterioridad la Audiencia Provincial de Tarragona en sentencia de 10 de noviembre de 2008, también había declarado que "efectivamente, la doctrina mayoritaria sostiene que la personalidad jurídica de la sociedad civil constituye un fenómeno que depende exclusivamente de la voluntad de los otorgantes, y que por consiguiente no requiere la concurrencia de ninguna circunstancia externa al contrato como puede ser la publicidad registral (arts. 35.2o y 1669 del Código Civil) pues el art. 1.669 CC sólo exige la publicidad de hecho, que existe desde el momento en que comienzan las operaciones sociales, mostrándose la sociedad como tal en el tráfico jurídico.

En contraposición con las sentencias citadas y siguiendo los argumentos de la Audiencia Provincial de Tarragona y del TSJ de Andalucía, a favor del punto de vista de que la sociedad civil goza de personalidad jurídica existen varios argumentos:

²³⁶ (QUERALT SOLARI, 2013)

- a) El artículo 22 de la Constitución Española, que reconoce personalidad jurídica a las asociaciones, que, entendidas en sentido amplio, incluyen a las sociedades.
- b) El contrato de sociedad civil se perfecciona por el mero consentimiento, sin que la aportación de inmuebles altere su eficacia interna, que la ausencia de escritura pública ha de entenderse que opera frente a terceros y no inter-partes, por lo que hay que estimar que el ente societario es válido y operante entre las partes que lo estipularon.²³⁷
- c) La sociedad puede existir (al menos con carácter civil) por simple acuerdo verbal entre los interesados, aun cuando se observen las formalidades exigibles para la aportación de bien inmueble.²³⁸
- d) El art. 1669 del Código Civil, al negar personalidad jurídica a las sociedades cuyos pactos se mantienen secretos entre los socios, y en que cada uno éstos contrate en su propio nombre con terceros, no puede referirse a las sociedades en las que se mantengan reservados algunos pactos, sino a las sociedades que no se muestren como tales frente a terceros, por mantenerse secreta u oculta entre los socios, como mero vínculo contractual entre éstos. Además, para excluir la personalidad jurídica se exige que no se haya configurado un régimen de gestión determinado, con mecanismos específicos de representación en nombre de un nuevo ente, sino que cada socio contrate en su propio nombre, y debe advertirse que la contratación en nombre de la sociedad como tal no requiere imprescindiblemente que aquélla goce de publicidad registral.²³⁹

En atención a la problemática expuesta, para concluir, vemos como por criterio general en nuestro ordenamiento, las sociedades civiles son personas jurídicas sin embargo las dudas vienen en cómo se personifican estas sociedades.

Dentro de las sociedades civiles desde el punto de vista estructural conviene diferenciar entre las sociedades en las que la voluntad de las partes reside en poner común una serie de bienes o aportar un trabajo, con la obtención de

²³⁷ STS nº 7179/1987 (Sala 1ª) de 09-10-1987

²³⁸ STS nº 6898/1996 (Sala 1ª) de 12-07-1996 (rec. 3085/1992): “(...) el requisito de la escritura pública cumple en la sociedad civil la misma función que, con carácter general, dan a la forma los arts. 1278 y 1279 C.c., por lo que aquel contrato se perfecciona por el mero consentimiento, sin que la aportación de inmuebles altere su eficacia interna (...)”

²³⁹ (DGRN Resolución 14-02-2001)

obtener un lucro, sin más y las sociedades en las que se pretende el reconocimiento de su personalidad y por este motivo operan en el mercado como ente (sociedad externa).

Como hemos visto, de acuerdo con el artículo 1669 CC, para que una sociedad no goce de personalidad jurídica se deben reunir dos requisitos: que se mantengan en secreto los pactos entre los socios y que cada uno de estos socios contrate con terceros con su nombre²⁴⁰. El que a los socios se les considere como particulares a la hora de celebrar contratos con terceros hace que la sociedad no esté dotada de personalidad y se acuda a la normativa de la comunidad de bienes como regulación básica.

En cambio, si las sociedades civiles actúan en el tráfico externamente como sociedad, el Código Civil no recoge expresamente la necesidad de inscripción en el Registro oportuno para adquirir la personalidad (publicidad de derecho), por lo que, es la publicidad de hecho la que se aplica. De esta forma, ya que la personificación beneficia a la más rápida actuación de la sociedad en el tráfico²⁴¹, se elimina la necesidad de intervención pública para reconocer esta personalidad a la sociedad civil, facilitándose más la misma.

Así pues, el contrato de sociedad civil produce unos efectos internos entre los socios y unos efectos externos que suponen que la sociedad tiene la titularidad de derechos y obligaciones frente a terceros y a los socios (personalidad jurídica)²⁴². Para adquirir los efectos internos no se requiere el sometimiento a específicos requisitos de forma. Son posibles, por tanto, sociedades concertadas de forma oral²⁴³, e incluso por actos concluyentes²⁴⁴, sin embargo, cuando se aporten bienes inmuebles o derechos reales, es necesaria la constitución por escritura pública, requisito previsto en los arts. 1667 y 1668 CC que reitera el principio general de libertad de forma en la celebración del contrato de sociedad civil. Aparte de la exigibilidad de la constitución de escritura pública o no como medio constitutivo, cabe decir que es un eficaz medio de prueba del contrato de sociedad, o cuanto menos la existencia de un contrato privado debidamente firmado entre las partes y debidamente formalizado ante la Agencia Tributaria a

²⁴⁰ (PAZ-ARES, 1995): “en el sustrato patrimonial, la sociedad interna se estructura como comunidad de bienes”.

²⁴¹ (SÁNCHEZ, 2009)

²⁴² (MIRANDA, 2002)

²⁴³ STS 4319/1988 (Sala 1ª) de 20/05/1988

²⁴⁴ STS nº 4942/1993 (Sala 1ª) de 25/05/1993 (rec. 3152/1990)

efectos de obtención del CIF, y ante las Consejerías correspondientes de las Comunidades Autónomas a efectos de autoliquidar el concepto operaciones societarias del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Por todo ello, cabe entender, que pese a la existencia de posiciones doctrinales que niegan la personalidad jurídica a la sociedad civil, o cuanto menos la condicionan a una cierta publicidad a terceros o a una inscripción en el Registro Mercantil, la doctrina mayoritaria, así como la jurisprudencia, reconocen que la misma sí goza de personalidad jurídica puesto que nuestro sistema no exige la inscripción de las sociedades civiles en registro alguno y ni el art. 1669 del CC ni el 35 del mismo Código supeditan a la inscripción el reconocimiento de la personalidad de las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley conceda personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados²⁴⁵.

Hasta aquí solucionamos tan solo parte del conflicto que nos lleva a seguir con esta tesis, toda vez que recordemos lo que establece el artículo 7 de la Ley del Impuesto de Sociedades, y es que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

IV.3.1.- DETERMINACIÓN DEL OBJETO MERCANTIL DE LA SOCIEDAD CIVIL

Por todo lo anterior, puede entenderse que dicho artículo 1669 CC reconoce explícitamente que las sociedades civiles tienen personalidad jurídica. ¿Dónde reside pues el conflicto? En delimitar cuales de ellas²⁴⁶ tienen objeto mercantil y cuáles no. Es decir, todas las sociedades civiles serán sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades excluyendo únicamente aquellas cuyo objeto no sea mercantil, las cuales tributarán en régimen de atribución de rentas.²⁴⁷

²⁴⁵ STS nº 3020/2012 (Sala 1ª) de 07/03/2012 (recurso 682/2009)

²⁴⁶ Ya que todas tienen personalidad jurídica.

²⁴⁷ Hasta 31-12-2015 todas las sociedades civiles con independencia de su carácter civil o mercantil tributaban en régimen de atribución de rentas, o sea en el Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas.

En principio estos dos tipos generales de sociedades se distinguen en función de un criterio objetivo, esto es, según la naturaleza mercantil o no de la actividad a la que se dedica la sociedad. La consideración como civil o mercantil de la sociedad determina el sometimiento de la misma a la normativa civil (artículos 1665 a 1708 del código civil) o las contenidas en el código de comercio (artículos 116 a 238 del código de comercio).²⁴⁸

Esta cuestión no es sin embargo pacífica y adquiere cierta complejidad derivada de:

1. La dificultad que entraña definir con precisión y claridad lo que es actividad mercantil, tráfico mercantil y acto de comercio (artículos 1, 2 y 116 CCom).
2. La admisibilidad de las denominadas sociedades mixtas, esto es, sociedades civiles que por su objeto pueden revestir todas las formas reconocidas en el Código de Comercio y a las que en tal caso, les serán aplicables la normativa contenida en dicho texto legal en cuanto no se opongan a las civiles (Artículo 1670 CC).

La doctrina mercantilista en interpretación del Código de Comercio ha manejado tres criterios de caracterización de las sociedades mercantiles:

1. Criterio de las formalidades
2. Criterio de la forma social
3. Criterio de la materia mercantil

Según el criterio de las formalidades serán mercantiles las sociedades que adoptan una de las formas previstas en el artículo 122 CCom, no obstante, es cierto que el Código Civil prevé la existencia de sociedades civiles con forma mercantil, por este motivo hay que tener en cuenta que para determinar la mercantilidad de una sociedad debemos atender también a la actividad que la sociedad se dedique. Así pues, por más que una sociedad se constituya adoptando alguna de las formas del artículo 122 del CCom, la sociedad no será mercantil con independencia del objeto social. De ahí, el criterio objetivo material (son mercantiles aquellas sociedades que tengan por objeto una actividad comercial) es el criterio que la doctrina

²⁴⁸ Las sociedades anónima, la de responsabilidad limitada y la comanditaria por acciones son mercantiles con independencia del objeto al que se dediquen (art. 2 de la Ley de Sociedades de Capital).

científica mayoritariamente contempla para establecer la naturaleza civil o mercantil de una sociedad.²⁴⁹

Por su lado, la jurisprudencia no ha resuelto clara y terminantemente el problema de la distinción entre sociedades civiles con objeto mercantil y las que no, aunque es factible llegar a las siguientes conclusiones:

- a) Siempre que se trate de sociedades externas, son mercantiles, objetivamente las sociedades que tienen por objeto una actividad comercial o industrial, de manera que son mercantiles las sociedades constituidas para la realización de actos de comercio, y civiles cuando no concurre esa circunstancia.²⁵⁰

- b) Las sociedades con objeto mercantil que son meramente internas han de calificarse como cuentas de participación o como sociedades civiles.

²⁴⁹ (STS 1 octubre 1986 siguiendo lo ya señalado en la STS 21 mayo 1983), en la que se establece que «se consideran mercantiles las sociedades que se dedican al comercio o la industria, mientras que son civiles aquellas que desarrollan otras actividades (por ejemplo artesanía, actividades profesionales, etcétera)». De este criterio objetivo se exceptúan las sociedades de capital, pues a tenor de lo que prevé el artículo 2 Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC), estas sociedades, cualquiera que sea su objeto, tendrán carácter mercantil.

²⁵⁰ En este sentido son ilustrativas las siguientes Sentencias del Tribunal Supremo:

La STS 8 febrero 1963 (RJ 1963/783) que consideró que «las sociedades que se dedican a la industria mercantil o a cualquiera de las industrias que se ven obligadas a practicar actos de tráfico son de naturaleza mercantil».

La STS 25 abril 1991 (RJ 1991/3168) que estableció que «si es objeto de la sociedad realizar actos de comercio, el contrato de constitución es en sí acto de comercio y la sociedad constituida esta sujeta a las prescripciones mercantiles»

SSTS 26 febrero 1990 RJ 1990/717, 6 octubre 1990 RJ 1990/11307, 3 abril 1991 RJ 1991/2633, 9 marzo 1992 RJ 1992/2009 y 29 septiembre 1992 RJ 1992/7331 entre otras.

En este sentido la STS 21 junio 1998 afirma que, «ha de atenderse para establecer la siempre dificultosa frontera entre sociedades civiles y mercantiles en base al artículo 116 CCom y 1665 y 1670 CC primordialmente a la nota de mercantilidad en razón al objeto social y finalidad cuando no se cumplan las formalidades legales exigidas»

- c) Son mercantiles subjetivamente, esto es comerciantes, las sociedades que se dedican al comercio (artículos 1 CCom y 1670 CC).²⁵¹
- d) Son mercantiles objetivamente y subjetivamente civiles, esto es no comerciantes, las sociedades civiles por no tener un objeto mercantil que adoptan las formas o los tipos mercantiles. El artículo 1670 I CC permite que las sociedades civiles, en razón de su objeto, se constituyan adoptando cualquiera de las formas del CCom. Se trata por tanto de sociedades formalmente mercantiles, en el sentido de que se han constituido conforme a alguna de las formas admitidas por el CCom., pero materialmente civiles, porque el objeto social es civil. Estas sociedades no son comerciantes, en la medida que no realizan actos de comercio, y por esa razón no se someten a las reglas propias del estatuto jurídico del comerciante (inscripción en el Registro Mercantil, contabilidad, etcétera). De las formas de sociedad mercantil previstas en el artículo 122 CCom (regular colectiva, comanditaria simple o por acciones, anónima y responsabilidad limitada) únicamente es posible la constitución de una sociedad civil adoptando la forma regular colectiva o de la comanditaria simple, pues tanto la sociedad anónima como la sociedad de responsabilidad limitada, así como la comanditaria por acciones son siempre mercantiles cualquiera que sea su objeto (artículo 2 LSC) ya que para estas sociedades rige con rigor el criterio de la mercantilidad por la forma y la condición de empresario en el caso de estas sociedades se adquiere por la inscripción registral.

Finalmente, la jurisprudencia ha venido considerando tradicionalmente como objetos propios de la sociedad civil las actividades agrícola, pecuaria, forestal y

²⁵¹ En este sentido es ilustrativa la SAP Barcelona (Sección 13ª) 20 febrero 2008 en el Rec. 152/2007, cuyo tenor literal es el siguiente:

«En definitiva, se entiende que son mercantiles las que se dedican a realizar actos de comercio y las civiles las que no tiene un fin comercial. Nuestro mas Alto Tribunal se inclina por el criterio objetivo, según resulta de innumerables sentencia, como las de 6 Mar. 1991, 3 abr. 1991, 6 nov. 1991, 8 jul. 1993, entre otras, que nos dicen que desde el momento que los contratantes se obligaron a poner en común determinados bienes con intención de obtener un lucro, ello denota la existencia de una sociedad de naturaleza mercantil, dada la naturaleza de las operaciones o actividades que tal sociedad había de desarrollar, con lo que viene a aplicar el criterio objetivo que la doctrina científica mayoritariamente contempla para llegar a establecer la naturaleza civil o mercantil de la sociedad»

pesquera²⁵²; actividad minera²⁵³; actividad artesanal²⁵⁴; actividad profesional²⁵⁵; actividad inmobiliaria²⁵⁶, actividad médico-farmacéutica²⁵⁷; actividad editorial; actividad musical; actividad educativa y actividades musicales varias.²⁵⁸

Vemos que prevalece el criterio general de considerar mercantiles aquellas que realizan actividades de comercio, industriales, fabriles, de transporte, de construcción, etc. , mientras que decae dicho carácter en las agrícolas y ganaderas, pecuarias, forestales, así como las artísticas y profesionales, o al menos en las que dicho carácter profesional o artístico es superior al contenido de una marcada organización empresarial. Finalmente al referirse a inmobiliaria cabe distinguir la figura del promotor-constructor, del que simplemente se limita esporádicamente a la compraventa de inmuebles, figura que tradicionalmente la normativa fiscal ha delimitado de la empresarial²⁵⁹, hasta la fecha conjuntamente con la actividad del arrendamiento de bienes.²⁶⁰

²⁵² (STS 27 enero 1995 RJ 1995/386)

²⁵³ (STS 30 noviembre 1974 RJ 1974/4555)

²⁵⁴ (STS 30 abril 1986 RJ 1986/2068)

²⁵⁵ (STS 20 junio 1959 RJ 1959/2513)

²⁵⁶ STS 18 noviembre 1996 RJ 1996/8640 entre otras

²⁵⁷ STS 8 marzo 1995 RJ 1995/2156 entre otras

²⁵⁸ (BERCOVITZ RODRIGUEZ CANO, 2009) sentencias citadas, página 1912.

²⁵⁹ Exigiendo habitualmente para su consideración como carácter empresarial la realización de dicha actividad con la concurrencia de un local exclusivamente afecto y una persona contratada a jornada completa. Actualmente, tras la reforma fiscal, con efectos a partir de 01-01-2015 únicamente es exigible el requisito de persona contratada a jornada completa, todo ello refiriéndose al deslinde de la actividad de arrendamiento, entre su carácter como rendimiento de capital inmobiliario o rendimiento de actividad económica. Por ello puede afirmarse que las actividades inmobiliarias no gozan de una especial normativa al respecto ni se exigen otros argumentos para considerarla actividad económica que la clásica definición contenida en el artículo 27 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre el renta de las personas físicas: “ Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.”

²⁶⁰ Recordemos que el art. 5,1 de la Ley 37/1992, del impuesto sobre el valor añadido considera actividad empresarial a efectos del IVA a los arrendadores de bienes. Esta asimetría fiscal es una de las más evidentes

IV.3.2.- DIFERENCIAS ENTRE SOCIEDAD CIVIL Y COMUNIDAD DE BIENES

Con motivo de la reforma de la LIS y la problemática del cambio de tributación de las sociedades civiles ha surgido multitud de voces opinando nuevamente sobre las similitudes y diferencias entre unas y otras entidades e intentando vislumbrar si debido a que en su redacción de la reforma únicamente menciona a las sociedades civiles (art. 7), va a afectar también a las comunidades de bienes²⁶¹.

Veamos a continuación conceptualmente las diferencias entre una y otra figura:

En primer lugar, por lo que hace referencia a la personalidad jurídica de la comunidad de bienes, como ya sabemos nuestro Ordenamiento Jurídico no les atribuye personalidad jurídica propia más allá de la que corresponde individualmente a cada uno de sus miembros o comuneros; por tanto, la comunidad no puede ser titular de derechos y obligaciones, recayendo ambos en la esfera individual de cada uno de los comuneros, ni tampoco puede ostentar la titularidad registral de un bien inmueble en el Registro de la Propiedad, ya que éste habrá de inscribirse a favor de cada uno de los comuneros con arreglo a la cuota que le corresponde en la comunidad o condominio, como resulta del art. 54 del Reglamento Hipotecario²⁶². Consecuencia también de la falta de personalidad jurídica de la comunidad de bienes es la imposibilidad de ejercitar acciones judiciales contra la misma, debiendo dirigirse éstas contra todos y cada uno de sus miembros, dando lugar a lo que en la Doctrina Procesalista se conoce como "litisconsorcio pasivo necesario" entre todos los comuneros²⁶³.

entre la normativa del IRPF y la del IVA. En todo caso, parece que a efectos de considerar a una sociedad civil cuyo objeto social consistiera en el arrendamiento de bienes, estaríamos ante una sociedad que no tendría carácter mercantil. A pesar de ello, el supuesto más habitual en la práctica se producirá en el caso de una comunidad de bienes, es decir, de una cotitularidad en proindiviso sobre un bien inmueble, que obtiene un número de identificación fiscal, a efectos de explotar en arrendamiento dicho inmueble. En ese caso nos encontramos ante un supuesto de atribución de rentas, y su tributación por imposición directa de determinará por el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

²⁶¹ Siempre y cuando éstas tuvieren, en los mismos términos, carácter mercantil.

²⁶² (BAYONA GIMENEZ, 1996)

²⁶³ La doctrina civilista y la Jurisprudencia tradicionalmente han coincidido en considerar, de forma mayoritaria, que nuestro Ordenamiento Jurídico sólo reconocía expresamente la comunidad romana o por cuotas ideales indivisas en la titularidad plural de los derechos reales, siendo necesaria en todo caso la determinación por cuotas concretas del derecho correspondiente a cada uno de los cotitulares, como

De acuerdo con el artículo 392 del Código Civil, hay comunidad de bienes cuando existe una propiedad indivisa (copropiedad) entre varias personas. Este es, sin duda, el supuesto más conflictivo de asimilación de ciertas entidades a las sociedades.²⁶⁴

La comunidad de bienes constituye una situación jurídica en la que la titularidad de una o varias cosas o derechos pertenece indistintamente a varios sujetos de derecho (partícipes), cada uno de los cuales es titular dominical de una parte alícuota de las cosas o derechos. El Código Civil señala que hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o derecho pertenece pro indiviso a varias personas.

consecuencia de las exigencias marcadas por el art. 392 CC y por el Principio Hipotecario de Especialidad o Determinación Registral, que subyace en la regulación del art. 54.1 del Reglamento Hipotecario. Igualmente, se consideraba que la comunidad germánica sólo era admisible en nuestro Derecho respecto de aquellas figuras jurídicas en las que existía una previsión legal específica (como en los casos de la comunidad de gananciales, la comunidad hereditaria o los montes vecinales en mano común). Sin embargo, la Dirección General de los Registros y del Notariado ha dado un paso adelante para superar dicha concepción tradicional en su Resolución de 8 de junio de 2011 (BOE de 1 de julio). En un supuesto en que se instaba la inscripción en el Registro de la Propiedad de un derecho real de hipoteca en garantía de una pluralidad de obligaciones y favor de una pluralidad de acreedores, el Registrador competente suspendió la inscripción por no determinarse en la escritura pública de constitución de hipoteca las cuotas concretas que debían ostentar las entidades de crédito en el derecho real de hipoteca, pues este se atribuía “en mancomún” a todos los acreedores, sin distinción de cuotas. Sin embargo, entiende la Dirección General en la Resolución citada que sí resulta posible en nuestro Ordenamiento la configuración de una titularidad de varias personas sobre un derecho real, como es el de hipoteca, en mancomunidad, sin ninguna determinación de cuotas, lo que supondría consagrar la admisibilidad de una concepción germanista o en mancomún respecto de la titularidad plural de un derecho real. Señala la Dirección General que el Código civil ya regulaba algún supuesto de este tipo, como sucede en relación con el usufructo atribuido de forma conjunta, simultánea y sucesiva a favor de varias personas (art. 521 CC), en que no es necesaria una atribución de cuotas determinadas a los distintos titulares de este concreto derecho real (sin que quepa su extinción hasta el momento en que fallezca el último de los usufructuarios); además, fundamenta su postura en la teoría del “numerus apertus” que rige en la creación de nuevos derechos reales, con arreglo a los arts. 2.2 de la Ley Hipotecaria y 7 del Reglamento Hipotecario, y en el principio de autonomía de la voluntad que rige respecto a esta figura jurídica, consagrado por el art. 392 párrafo 2º CC. No obstante, ha de señalarse que existe un importante sector doctrinal (en el que destacan autores como GARCÍA y ÁVILA NAVARRO), que considera inadmisibles en nuestro Ordenamiento la construcción de una titularidad plural en mancomún o sin distribución de cuotas en relación con los derechos reales.

²⁶⁴ Habiendo una finalidad y puesta en común de bienes, de nada sirve la protesta de las partes de no querer celebrar contrato de sociedad. La *afectio societatis* no es en nuestro derecho elemento esencial a dicho contrato (CC art.1665). Por tanto, sea como sociedad interna (CC art.1669) o como comunidad de bienes, su constitución es hecho imponible sujeto a OS (TEAC 4-11-92).

A estos efectos, la adquisición onerosa, por parte de varias personas, de un determinado bien, supone la constitución de una comunidad de bienes -intervivos, en este caso- que queda sujeta al ITP y AJD, siempre que tal adquisición no esté gravada por el IVA.

La comunidad de bienes es, además de una institución de Derecho privado, el conjunto de reglas aplicables a una situación de hecho²⁶⁵, en la que varias personas aparecen como titulares dominicales de un mismo bien, sobre el que no existen tantas propiedades como sujetos, sino una única posición de dominio, si bien repartida entre todos en virtud de su cuota de participación.

Se pueden señalar las siguientes diferencias con la sociedad:

- a) La comunidad de bienes carece de personalidad jurídica distinta de la de los comuneros, mientras que la sociedad tiene personalidad jurídica propia.
- b) En cuanto a sus objetivos:
 - i. La comunidad de bienes está dirigida al mantenimiento y aprovechamiento plural de una propiedad común.²⁶⁶
 - ii. La sociedad, aunque en ella también existe un patrimonio comunitario, está dirigida a la intervención en el tráfico mercantil para obtener ganancias y lucros comunes, partibles y divisibles.²⁶⁷

Las diferencias expuestas no se dan en las denominadas sociedades internas, es decir, aquellas en las que los pactos se mantienen secretos entre los socios, que

²⁶⁵ (SABATER BAYLE, 2005) La creación jurisprudencial de un régimen patrimonial de los bienes que las parejas estables adquieren durante el tiempo que dura su convivencia conduce a la inseguridad jurídica. No solamente por la diversidad de criterios y pareceres respecto a circunstancias concretas idénticas (cuentas comunes, préstamos conjuntos, abono de cuotas de préstamos o del precio, etc.) sino porque puede llevar a un tratamiento más riguroso que el previsto en el Código Civil para los matrimonios, al no fijar ley alguna cuáles son los bienes que en todo caso permanecerán bajo la exclusiva titularidad privativa de alguno de los miembros de la pareja. En el sistema del CC, la naturaleza ganancial de los bienes en casos dudosos únicamente se presume, pero cabe la prueba en contrario. Mas, conforme a la teoría de la sociedad irregular, por ejemplo, se puede llegar a deducir que un inmueble privativo fue "*tácitamente aportado*" en el momento de constituirse la pareja -y la sociedad irregular- por el mero hecho de admitir su propietario exclusivo que el otro miembro asuma gastos relacionados con el inmueble, o incluso gastos generales comunes, a cargo de sus ingresos propios. Este tipo de situaciones no debería llegar al extremo de generar una copropiedad de manera automática, pues parece más acorde con las soluciones previstas en el CC para los regímenes económicos matrimoniales, admitir el nacimiento de un simple derecho de crédito del que aportó los fondos, sin necesidad de declarar judicialmente por sentencia que el bien privativo se ha transformado en un bien en copropiedad por cuotas.

²⁶⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21-03-88.

²⁶⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24-07-93

no tienen personalidad jurídica y que por expreso mandato legal se rigen por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes (CC art.1669).

En nuestro Derecho, la situación de comunidad ha sido tradicionalmente considerada como un estado anormal y transitorio y, en consecuencia, se otorga a cada comunero el derecho de poner fin a esta situación en cualquier momento, pidiendo la división de la cosa común.²⁶⁸

En segundo lugar, cuanto a la creación de una comunidad de bienes no se exige una aportación mínima, ni el cumplimiento de ningún tipo de solemnidad. Por tanto, bajo el principio de libertad de forma, nada impide constituir la comunidad en la forma que las partes consideren más oportuna.²⁶⁹

En tercer lugar, en lo relativo a los derechos de los comuneros sobre la cosa común, pueden ejercer, en los términos y condiciones que a continuación se exponen, los siguientes, derechos:

- a) Uso: El artículo 394 del código civil señala que cada partícipe puede servirse de las cosas comunes ateniéndose a las siguientes limitaciones: disponer de ellas conforme a su destino; no perjudicar el interés de la comunidad y no impedir a los demás copartícipes utilizarlas según su derecho.²⁷⁰

²⁶⁸ Las comunidades de bienes que actúan en el tráfico bajo una razón unificada y explotando una empresa son, jurídicamente, sociedades colectivas irregulares si su objeto es mercantil, o civiles si es civil, o se trata de una sociedad interna, aunque su objeto fuera mercantil (AP Valladolid 17-9-82).

Para parte de la doctrina, la aplicación a las sociedades internas de las reglas de la comunidad no es total, ya que las relaciones obligatorias entre los socios se siguen rigiendo por las normas del derecho de sociedades. Así, ni las normas de administración y disposición de la cosa común, art. 393 del Código Civil, ni las de división y extinción de la comunidad (art. 400 del Código Civil), serían de aplicación a las relaciones entre los socios.

²⁶⁹ No obstante, la forma escrita sirve de prueba de las aportaciones o puede venir exigida, junto con el cumplimiento de ciertos trámites (inscripción en el Registro de la propiedad, obtención del NIF, etc.), por la naturaleza de los bienes sobre los que la comunidad recae (inmuebles, participaciones sociales de sociedades de responsabilidad limitada, patentes y licencias, etc.), o por exigencias de la normativa de inversiones extranjeras.

En cualquier caso, no se establece ninguna norma que permita la inscripción en el Registro Mercantil de las comunidades de bienes, ni aunque ejerzan actividades empresariales, y sin perjuicio de que sus libros contables puedan legalizarse en dicho Registro.

²⁷⁰ Aunque tanto la doctrina como la jurisprudencia han entendido tradicionalmente que el citado precepto implica el uso solidario de la cosa, ello no puede entenderse de forma absoluta y para todo supuesto, sino que sólo cuando lo permita la naturaleza de la cosa común (TS 23-03-91). Además nada impide el

- b) Participación en resultados: De los artículos 393 y 395 CC se deriva que el concurso de los partícipes, tanto en los beneficios como en las cargas, debe ser proporcional a sus respectivas cuotas. A estos efectos hay que tener en cuenta que se presumen iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad.

Para hacer efectivo el principio de distribución proporcional a los gastos se establece que todo comunero tiene derecho para obligar a los partícipes a contribuir a los gastos de conservación de la cosa o derecho común. Sólo puede eximirse de la obligación de participar en las cargas aquel comunero que renuncie a la parte que tiene en la comunidad. Dicha renuncia no produce la extinción de la comunidad, sino el acrecimiento a los demás titulares de la porción renunciada²⁷¹.

- c) Administración: Establece el artículo 398 del código civil que para la administración y mejor disfrute de la cosa común son obligatorios los acuerdos de la mayoría de los partícipes.

Esta mayoría a que el Código Civil se refiere no es una mayoría de personas sino de intereses económicos o participaciones. Por ello no hay mayoría sino cuando el acuerdo esté tomado por los partícipes que representen la mayor cantidad de los intereses que constituyan el objeto de la comunidad. Debe estarse a la mayoría de cuotas²⁷².

- d) Alteraciones: Establece el artículo 397 del Código Civil que ninguno de los condueños puede, sin consentimiento de los demás, hacer alteraciones en la cosa común, aunque de ellas pudieran resultar ventajas para los otros. Para llevar a cabo estas alteraciones se exige por tanto el requisito de la unanimidad, lo cual conlleva un importante problema práctico que es

establecimiento voluntario por los comuneros de otras modalidades de uso, como por ejemplo el uso por turnos, o de ciertas normas que reglamenten el uso de la cosa.

²⁷¹ DGRN, Resolución 2-2-60 RJ 165

²⁷² Cuando no sea posible alcanzar esta mayoría, o el acuerdo de ésta fuera gravemente perjudicial a los interesados en la cosa común, el juez, debe promover, a instancia de parte, lo que corresponda, incluso nombrar un administrador que asuma las funciones normales de explotación y organización de la comunidad, sustituyendo la voluntad de los propios comuneros.

deslindar cuando nos encontramos ante un acto de mera administración²⁷³ (que bastaría el acuerdo por mayoría) o cuando una alteración²⁷⁴ (que requiere unanimidad).

La alteración supone transformar la esencia de la cosa con carácter definitivo e irreversible, mientras que las simples transformaciones transitorias en el uso y aprovechamiento, que permiten que la cosa pueda volver a su primitiva utilización, se consideran actos de administración.

- e) Defensa: Cada copropietario puede defender a la comunidad y tiene plenas facultades para ello, ejercitando ante los tribunales acciones reivindicatorias (para recuperarla), negatorias (oponiéndose a las servidumbres sobre las mismas) o incluso interdictales (evitando las perturbaciones de terceros)²⁷⁵.
- f) Prescripción: Según el artículo 1933, la prescripción ganada por un copropietario o comunero aprovecha a los demás. De modo que la posesión ininterrumpida de la cosa a lo largo del tiempo por uno sólo de los copropietarios puede beneficiar a la comunidad en su conjunto.
- g) División: Ningún comunero está obligado a permanecer en la comunidad y, en consecuencia, cualquiera de ellos puede pedir, en cualquier momento, que se divida el bien común, extinguiéndose, por tanto, la comunidad de conformidad con el art. 400 del Código Civil.

En efecto, el derecho a pedir la división de la cosa común es un principio fundamental de la comunidad por cuotas, y se lleva a cabo mediante el ejercicio de la acción de división.

Todos y cada uno de los comuneros están legitimados para pedir la división, pudiéndola pedir a título individual y sin que sea necesaria la concurrencia

²⁷³ El arrendamiento del bien común ha sido considerado un acto de administración, aunque tratándose de arrendamientos de inmuebles de larga duración, se ha calificado como acto dispositivo que requiere el acuerdo de todos los partícipes. (TS 6-4-93 o 28-3-90).

²⁷⁴ El ejercicio del derecho de tanteo ha sido considerado como acto de disposición que exige el consentimiento no sólo de la mayoría real de propietarios sino también de los partícipes minoritarios (TS 23-10-90).

²⁷⁵ Cualquiera de los partícipes puede actuar en juicio cuando lo haga en beneficio de la comunidad pero si se quiere demandar a la comunidad, deben ser llamados a juicio todos los copropietarios (TS 22-05-93). En esto se diferencia de las comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal, las cuales actúan en juicio como partes actoras o demandadas a través de la figura de su presidente.

de todos ellos. Cada comunero puede pedir en cualquier momento que se divida la cosa común, debiendo tenerse en cuenta que la acción de división no prescribe entre los condueños.

No obstante el principio general de divisibilidad apuntado, encontramos ciertos supuestos en que no es posible pedir la división del bien común:

- En el caso de que se pacte la indivisión. Es válido el pacto de los comuneros para conservar la comunidad y la cosa indivisa siempre que el plazo pactado no exceda de diez años. Se admite la prórroga de este plazo inicial por nueva convención.
- Cuando de hacerlo la cosa resulte inservible para el uso a que se destina.²⁷⁶
- Cuando la cosa sea esencialmente indivisible.²⁷⁷ En este caso, si los comuneros no convienen en que el bien se adjudique a uno indemnizando a los demás, se ha de vender en pública subasta, debiéndose repartir el precio obtenido según la participación de cada uno.

En términos similares se establece para la partición de la herencia que si la cosa es indivisible o desmerece mucho por su división, se puede adjudicar a uno, a cambio de abonar a los otros el exceso en dinero, y que basta que uno solo de los

²⁷⁶ La jurisprudencia no ha admitido la división por considerar que hacía al bien inservible en los siguientes supuestos: división de una vivienda de 140 m², en cuatro partes, porque ello la haría inservible para el uso a que se destina o produciría un excesivo desmerecimiento económico (TS 12-07-93); y división de una casa de labranza integrada por dependencias destinadas a viviendas de sus moradores y por otra serie de dependencias (cochera, corral, pajar y cuadra) propias de un inmueble dedicado a la agricultura en una zona agrícola, pues al quedar separadas estas dependencias de los espacios dedicados a vivienda se produciría el consiguiente demérito del conjunto constitutivo de una unidad orgánica atendido el destino que siempre ha tenido (TS 10-05-90).

²⁷⁷ La indivisibilidad no sólo abarca la física o topográfica sino también la jurídica, basada en la grave depreciación del bien o empresa en comunidad si se produjera la pretendida división. Así, por ejemplo, cuando la división ocasione una disminución considerable de su valor (TS 25-1-93).

Se ha considerado indivisible el objeto de una sociedad constituido por un negocio eléctrico. El ejercicio de la acción de división conduce en este caso a la venta en pública subasta del negocio y no a la disolución de la sociedad que lo explota, más aun cuando no todos los comuneros están integrados en dicha sociedad (TS 25-3-96). La determinación de la divisibilidad o indivisibilidad de la cosa común o de su desmerecimiento por la división material es cuestión de hecho de la exclusiva apreciación de los tribunales.

herederos pida su venta en pública subasta y con admisión de licitadores extraños, para que así se haga (CC art.1062).

La división puede realizarse por los interesados o por árbitros o amigables componedores mediante adjudicación o venta, pero en cualquier caso son aplicables las reglas sustantivas concernientes a la partición de la herencia (CC art.1051 a 1081). La división de la cosa común produce, entre otros efectos, el de convertir a cada comunero en dueño absoluto y exclusivo de la parte del bien que se le adjudique.²⁷⁸

IV.3.3.- ALCANCE DE LA EQUIPARACIÓN DE LA COMUNIDAD DE BIENES A LA CONDICIÓN DE SOCIEDAD

Cuando lo permita la peculiaridad propia del régimen jurídico de la entidad de que se trate, la equiparación alcanza a todos los supuestos de operaciones sujetas, esto es, las comunidades de bienes tributan como sociedades en los supuestos de constitución, aumento y disminución de capital, y disolución.

La equiparación entre sociedad y comunidad de bienes no es total ni siquiera a efectos de la modalidad de operaciones societarias.²⁷⁹

En cuanto al concepto de actividad empresarial:

²⁷⁸ La remisión a las reglas de partición de la herencia debe entenderse hecha a sus normas materiales, lo que no significa que la acción de división, cuando se ejercite judicialmente, haya de tramitarse por el procedimiento del juicio de testamentaría.

²⁷⁹ Así, por ejemplo, no es posible equiparar la comunidad a los efectos de determinar su inclusión en los supuestos de no sujeción previstos para las operaciones de reestructuración. En estos términos, la jurisprudencia ha expresado que, no cabe duda de que cuando la normativa del IS emplea el concepto de entidad, se está refiriendo exclusivamente a las sociedades, sin posibilidad de incluir a las comunidades de bienes; estas son entes sin personalidad jurídica propia que no pueden ser sujetos pasivos del IS. El hecho de que se equiparen las sociedades y las comunidades de bienes que realicen actividades empresariales lo es a los únicos efectos del gravamen en el citado impuesto, pero ello no quiere decir que se deba extender la exención prevista para determinadas operaciones societarias en TPO y AJD -LITP art.45.I.B.10º (TSJ Castilla-La Mancha 27-11-06, EDJ 370654).

- La LITP no ofrece ninguna definición legal al contenido concreto de la mención actividad empresarial, sí, por el contrario, el sistema tributario español;
- IRPF: es la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios (LIRPF art.27.1);
- IVA: son actividades empresariales y profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios. A efectos de IVA, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades (LIVA art.5.Dos);
- IAE: se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (LHL art.79);
- IS: Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (LIS art. 5)

Existen, por lo tanto, dos notas combinadas que el ordenamiento jurídico considera relevantes para calificar una actividad como económica o empresarial, la ordenación de recursos y la finalidad de producir y distribuir con ellos bienes y servicios.²⁸⁰

²⁸⁰ La doctrina administrativa viene excluyendo del concepto de empresario a aquellas sociedades civiles o comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica que carezcan de estructura empresarial. En particular, la DGT ha destacado siempre la necesaria ordenación por cuenta propia de los recursos humanos y medios materiales para que pueda hablarse de actividad empresarial (art. 25 LIRPF); y

Las comunidades de bienes constituidas para la explotación de una empresa mercantil constituyen un supuesto de coexistencia de comunidad y de sociedad que, aun siendo figuras heterogéneas, no son incompatibles entre sí cuando el contrato de sociedad configura una sociedad interna (comunidades de bienes)²⁸¹.

Cabría considerar que la comunidad de bienes ha sufrido una conversión en sociedad, debido a sus actos externos de comercio que van más allá del objeto propio de la comunidad de mera detentación de un bien o derecho en copropiedad. Al no estar inscrita esa sociedad como tal en Registro, cabría entender que se trata de una sociedad irregular a la que, en función de la naturaleza civil o mercantil de su objeto social, se le aplicarían las normas de la sociedad civil o mercantil colectiva, no pudiendo prosperar el intento de las partes de constituir una comunidad.²⁸²

En efecto, según establece el art. 1665 del Código Civil, el contrato de sociedad es aquel por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias. Se trata de un contrato de colaboración caracterizado por el fin perseguido (ánimo de lucro) y por la creación de una organización, en el sentido de que los socios prevén en el momento inicial la necesidad de ir tomando decisiones durante toda la vida de su relación y diseñan un sistema de toma de decisiones.

Entre los diferentes supuestos que se manifiestan en el tráfico jurídico bajo la forma de sociedad civil, pueden destacarse como más representativos los siguientes:

- Las sociedades de explotación agraria, en la medida en que los sectores agrícola, ganadero, pesquero y forestal están excluidos del Derecho mercantil
- Las sociedades de artesanos;

en esta línea de reflexión, y basándose en la dicotomía entre sociedad que desarrolla una actividad empresarial y sociedad de mera tenencia de bienes (o lo que es lo mismo, que no desarrolla una actividad empresarial), ha asentado una profusa doctrina (DGT consulta V0023-04; consulta V1951-05; consulta V0297-06)

²⁸¹ (PAZ ARES, 1991) Para este autor, el problema de la distinción entre comunidad y sociedad, tal y como ha venido tratándose tradicionalmente, es un problema mal planteado, puesto que se trata de categorías que no pertenecen al mismo género. La heterogeneidad de las dos instituciones es clara: la sociedad es un contrato – art. 1665 CC- y la comunidad de bienes es una situación de titularidad colectiva o cotitularidad. Sentadas así las bases, la distinción entre sociedad y comunidad sólo es problemática allí donde ambas puedan coexistir, es decir, en los casos en que un contrato de sociedad configura una sociedad interna.

²⁸² Sentencia Audiencia Provincial de Madrid 14-10-2011

- Las sociedades de uso y disfrute;²⁸³
- Ciertas situaciones que se producen en el tráfico inmobiliario: comunidades para construir, aportaciones de solar a cambio de un piso o local, o de una participación en los beneficios resultantes de la venta;
- Las sociedades constituidas en el ámbito de las profesiones liberales (por ejemplo, despachos de abogados, asesorías, consultorías).

IV.3.4.- SOCIEDADES CIVILES UNIVERSALES Y PARTICULARES

La sociedad universal puede ser de todos los bienes presentes o de todas las ganancias. La primera es aquella por la cual las partes ponen en común todos los bienes que actualmente les pertenecen, así como todas las ganancias que adquieran con ellos. La segunda comprende todo lo que adquieran los socios por su industria o trabajo mientras dure la sociedad. Los bienes de cada socio continúan siendo de dominio particular, pasando sólo a la sociedad el usufructo.

El contrato de sociedad universal celebrado sin determinar su especie sólo constituye sociedad universal de ganancias.

En cambio, la sociedad particular tiene por objeto cosas determinadas, su uso, sus frutos, una empresa señalada o el ejercicio de una profesión o arte. La constitución de un fondo común con las aportaciones de los socios es el medio que permite la consecución del fin común de la sociedad.

La aportación de los socios puede ser de dinero, bienes o de industria²⁸⁴ (trabajo o

²⁸³ La sociedad particular tiene únicamente por objeto cosas determinadas, su uso, o sus frutos, o una empresa señalada, o el ejercicio de una profesión o arte. (artículo 1.678 del Código Civil).

servicios) y, en todo caso, ha de ser lícita, determinada (o determinable) y posible tal y como determinan los artículos 1271 a 1273 del Código Civil, así como adecuada a la formación del patrimonio social.

La aportación de bienes puede hacerse a título de propiedad o de uso. En el primer caso ha de transmitirse a la sociedad la titularidad plena del derecho que se aporta. En otro caso, lo que se transmite es un derecho real limitado o un derecho de crédito.

IV.3.5.- LA SOCIEDAD CIVIL PROFESIONAL (SCP)

Las sociedades profesionales se encuentran reguladas en la Ley 2/2007, de 15 de marzo de sociedades profesionales y en esta se encuentran definidas como aquellas personas jurídicas que, constituidas con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes, presentan como característica esencial que tienen por objeto social exclusivamente el ejercicio en común²⁸⁵ de una actividad profesional, o de varias, siempre que no sean legalmente incompatibles (Arts. 1, 2 y 3 LSP).

De esta forma, siempre que nos encontremos con un supuesto de este tipo, es decir, con una sociedad que se constituye para realizar una actividad profesional²⁸⁶, deberemos constituir una sociedad profesional cumpliendo con los requisitos previstos en la LSP.

²⁸⁴ Según la naturaleza de su aportación, se distingue entre socios capitalistas e industriales, siendo los primeros los que aportan bienes o dinero, y los segundos los que realizan para la sociedad una aportación de trabajo o industria, siendo posible que todas las aportaciones sean de trabajo.

²⁸⁵ A efectos de la Ley debe entenderse por ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente. (Art. 1 LSP)

²⁸⁶ Según la LSP será actividad profesional toda aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional

Como vemos, la normativa permite que las sociedades profesionales se constituyan bajo cualquier forma societaria y la sociedad civil es una de ellas. El Código Civil recoge la sociedad civil profesional como un contrato que tiene por objeto el ejercicio en común de una profesión y que puede ser tanto público como privado (salvo que se aporten bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso es necesaria la escritura pública), sin embargo, la LSP impone el deber de que su constitución se formalice en escritura pública ante notario (art. 7.1 y 8.2 b) LSP).

IV.3.5.1.- CONSTITUCIÓN Y COMPOSICIÓN DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL

La sociedad profesional, como ya hemos dicho, deberá formalizarse mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil y posteriormente en el Registro de Sociedades Profesionales del Colegio Profesional que corresponda a su domicilio (art. 8.4 LSP). Siguiendo con la literalidad de la Ley, las sociedades civiles también deben inscribirse en el Registro Mercantil pues esta no hace diferencia entre sociedades civiles y sociedades mercantiles profesionales. Además de cumplir con las normas previstas por la LSP para constituir la sociedad profesional y con las reglas previstas para el tipo societario que se constituya en concreto, con la correspondiente inscripción en el Registro Profesional, la sociedad deberá acatar también el código deontológico y disciplinario que ejercitan los Colegios profesionales.

Por otro lado, la sociedad profesional para poder constituirse además de cumplir con los requisitos registrales deberá componerse de socios profesionales que pueden ser tanto personas físicas o como jurídicas y podrá contener también socios no profesionales.

Los socios profesionales únicamente podrán ser, en el caso de las personas físicas, aquellas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de ésta y, en el caso de las personas jurídicas, únicamente sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos colegios profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Sociedades Profesionales, participen en otra sociedad profesional.

Los socios no profesionales son meros socios de capital que tienen por objeto facilitar la financiación económica de la firma profesional que requiere importantes inversiones de capital, siempre con algunos límites:

- a) Que la actividad profesional se preste únicamente por personas debidamente colegiadas en el Colegio Profesional correspondiente para el ejercicio de las mismas, es decir, debidamente habilitadas para el ejercicio de la profesión (art. 5.1 LSP).

Con ello se impide que la autorización de que los socios no profesionales puedan formar parte de la sociedad profesional se convierta en una puerta falsa a la injerencia de personas no cualificadas en el ejercicio de la profesión.

- b) Que la propiedad de la sociedad esté bajo el control de los socios profesionales. Esto es, que en las sociedades capitalistas (anónima y limitada) la mayoría del capital social y de los derechos de voto pertenezcan siempre a socios profesionales y que en las sociedades personalistas (sociedad colectiva y comanditaria) sean profesionales la mayoría del patrimonio social y también el número de socios (art. 4.2 LSP). Asimismo, el control del órgano de administración de la sociedad debe hallarse igualmente en manos de profesionales (art. 4.3 LSP). El incumplimiento sobrevenido de lo establecido en el artículo 4 de la LSP es causa de disolución obligatoria a lo largo de toda la vida de la sociedad profesional, a no ser que la situación se regularice en el plazo máximo de seis meses contados desde el momento en que se produjo el incumplimiento (art. 4.5 LSP).

El objeto de esta medida es asegurar que las directrices estratégicas y el desarrollo de la política de la sociedad sean siempre conformes con los imperativos deontológicos a los que están sometidas las profesiones.

IV.3.5.2.- EXCLUSIONES

Como ya se ha fijado, las sociedades profesionales son sociedades externas para el ejercicio de las actividades profesionales a las que se imputa tal ejercicio a la sociedad bajo su razón o denominación social, por consiguiente, quedan fuera del ámbito de aplicación de la LSP:

- a) Las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes;
- b) Las sociedades de comunicación de ganancias;
- c) Las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Son sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no sólo de intermediaria para que sea éste último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas²⁸⁷.

En estos casos, se trata de sociedades que, sin tener por objeto el ejercicio de la profesión se limitan a poner a disposición del cliente al profesional para la prestación de los servicios, por lo tanto, la única responsabilidad de estas sociedades radica en la elección de los profesionales llamados a prestar directamente los servicios.

A pesar de la exclusión legal expresa de las formas societarias mencionadas supra, en algunos casos, el régimen de legal de responsabilidad previsto en el artículo 11 de la LSP será igualmente aplicable cuando aún y no haberse configurado como sociedades profesionales, dos o más profesionales desarrollen colectivamente una

²⁸⁷ Preámbulo LSP

actividad creando la apariencia de sociedad profesional en el tráfico²⁸⁸. Así pues, todos los profesionales que desarrollen el ejercicio colectivo responderán solidariamente de las deudas y responsabilidades como si se tratara de una auténtica sociedad profesional.

El régimen de responsabilidad previsto en el artículo 11 LSP es diferente según se trate de deudas derivadas de la sociedad o de deudas sociales que se deriven de actos profesionales propiamente dichos. En el primer caso, la sociedad responderá con todo su patrimonio y subsidiariamente la responsabilidad de los socios se determinará de conformidad con las reglas de la forma social adoptada. En el segundo caso, el régimen de responsabilidad personal del profesional, sea socio o no, frente a terceros será el de responsabilidad directa y solidaria de los daños ocasionados por sus faltas junto con la sociedad de manera que el cliente pueda dirigirse contra quien desee e incluso conjuntamente contra ambos responsables por el importe íntegro de la deuda. Por este motivo, la LSP fija que las sociedades profesionales deberán estipular un seguro que cubra la responsabilidad en la que puedan incurrir en el ejercicio de su actividad profesional.

IV.4.- LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN (SAT)

Conforme al artículo 1.1 del Real Decreto 1776/1981, por el que se aprueba el estatuto que regula las SAT, "son sociedades civiles de finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirven a aquella finalidad."

Con la lectura de este artículo se nos pueden plantear diversas dudas acerca de la naturaleza de las SAT. En primer lugar, vemos como la ley hace referencia a sociedades civiles de finalidad económico-social²⁸⁹, lo cual nos podría llevar a

²⁸⁸ Disposición adicional segunda LSP: Se presumirá que hay apariencia de sociedad profesional en el tráfico "cuando el ejercicio de la actividad se desarrolle públicamente bajo una denominación común o colectiva, o se emitan documentos, facturas, minutas o recibos bajo dicha denominación".

²⁸⁹ La Carta de Principios de la Economía Social, aprobada en 2002 por la Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CEP-CMAF) trascendió al ámbito comunitario en el propio Parlamento Europeo, por medio del Informe 2008/2250 (INI) de 26 de enero de 2009 o en el

pensar que se trata de organizaciones con finalidades no lucrativas. En segundo lugar, la ley define las SAT como sociedades civiles cuando algunas de las actividades enumeradas como integrantes de su objeto social son inequívocamente mercantiles. En tercer lugar, nos encontramos con el problema de determinar cuáles son las características esenciales de las SAT y, en consecuencia si esas características permiten hablar de una propia y distinta forma social.²⁹⁰

En lo referente a la primera duda planteada, de acuerdo con el artículo 1665 del Código Civil las sociedades deben tener ánimo de lucro, así pues, la finalidad económico-social de las SAT, puede poner en duda su carácter societario²⁹¹. Por este motivo, y con el fin de evitar que se conviertan en una asociación o en una fundación, en su contrato de sociedad civil deben ser congruentes con el imperativo del artículo 1665 del Código Civil y no pueden eliminar la finalidad económica de dichas sociedades.

De este modo, las SAT aparte de tener una vertiente económica, el artículo 4 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social señala que tendrán como características comunes de las diversas formas jurídicas de las organizaciones de Economía Social:

- a) la primacía de la persona y del objeto social sobre el capital;
- b) la adhesión voluntaria y abierta;
- c) el control democrático por sus miembros (excepto en el caso de las fundaciones);
- d) la conjunción de los intereses de los miembros usuarios y del interés general;
- e) la defensa y aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad;

propio Comité Económico y Social Europeo, a través de distintos dictámenes y España a fin de establecer un marco jurídico de apoyo y reconocimiento de la economía social como actividad económica diferenciada vio la necesidad de aprobar una Ley de Economía Social propia, la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social. En el artículo 2º se establece que se denominará economía social al “conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos”.

²⁹⁰ (BELTRAN SANCHEZ, 2000)

²⁹¹ (CABALLERO GONZALEZ, 1983)

- f) la autonomía de gestión e independencia respecto a los poderes públicos, y
- g) la mayor parte de los excedentes se destinan a la consecución de objetivos a favor del desarrollo sostenible, el interés de los servicios a los miembros y el interés general. Como se observa, la influencia de los principios cooperativos, aprobados por la Alianza Cooperativa Internacional, son evidentes.

Además, esta finalidad económica-social a la que alude el RD 1776/1981 no es tan incompatible con el ánimo de lucro. La propia norma reguladora de las SAT permite y fomenta la obtención de ganancias y su reparto entre los socios, al disponer que "los socios tendrán derecho a las ganancias o beneficios comunes proporcionales a su participación (art. 7. 1 d)".

Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones que podemos plantearnos, el problema es que las sociedades agrarias de transformación pueden desarrollar tanto actividades civiles como mercantiles, ya que, como vemos algunas de las actividades enumeradas en el artículo 1 del RD 1776/1981 son inequívocamente civiles (producción, realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios) y otras son indudablemente mercantiles (transformación y comercialización de productos)²⁹², por este motivo, y además de la doble regulación de dichas sociedades en el Código Civil y en el Código de Comercio, hace que sea problemático determinar el carácter civil o mercantil de la SAT.

Si nos basamos en los artículos 1 y 116 del CCom y sobre todo, 1670 CC, que permite sociedades civiles con forma mercantil, una sociedad es mercantil cuando su objeto es mercantil y civil cuando su objeto es civil. No obstante podría pensarse, ante todo, que la SAT sería una sociedad civil por imperativo de la ley (civildad formal), puesto que así lo establece el artículo 1 del RD 1776/1981. Se trataría de una manifestación de signo contrario a la tendencia a la mercantilidad formal: la SAT sería una sociedad civil cualquiera que fuese (civil o mercantil) su objeto. Ocurre, sin embargo, que esa opción exigiría una afirmación expresa, similar a la que se produce respecto de las sociedades mercantiles por imperativo legal, que no existe en el Decreto regulador de las SAT. Pueden existir sociedades civiles –por su objeto– con forma mercantil (art. 1.670 CC); pueden existir sociedades mercantiles con objeto civil, porque así lo ha querido el legislador (art. 2 Ley Sociedades de capital en referencia a las sociedades anónima, limitada y comanditaria por acciones; pero no pueden existir sociedades civiles con objeto mercantil sin una expresa declaración legal.

²⁹² (CUENCA ANAYA, 1983) plantea serias dudas acerca del carácter civil de la SAT.

Esta constatación obliga a retornar al criterio del objeto. En este sentido, parece claro que el más significativo de los sectores reservados al derecho civil, tradicionalmente excluido del ámbito mercantil, es el sector agrícola²⁹³, lo que llevaría a afirmar que las SAT son sociedades civiles. Y esta es, en efecto, la regla general, lo que explica la calificación del Decreto como tal y la remisión al régimen de las sociedades civiles: la SAT es un prototipo de sociedad civil, en la que el productor agrícola, integrado por otros, puede llegar hasta la comercialización del producto. La circunstancia de que en el objeto social se incluya también la transformación y hasta la comercialización del producto no obsta al carácter civil de la sociedad, pues de lo que se trata, precisamente, es de integrar a los productores agrícolas en el mercado.

La conexión con la actividad agrícola se rompería sólo si se admitiese que la SAT pudiera tener como actividad única la transformación y/o la comercialización de productos no suministrados por los socios. En ese caso, debería abandonarse el ámbito civil, pues se rompería toda conexión con una actividad agrícola, y penetrar en el mercantil. La sociedad sería entonces mercantil y se aplicarían supletoriamente las normas de la sociedad mercantil cuyo régimen se aproximase más al previsto para la SAT de que se trate. Esto explicaría que SATs hayan sido declaradas en quiebra o en suspensión de pagos. Del mismo modo, una SAT mercantil debería tener acceso al Registro Mercantil (art. 16, 1 del Código de comercio), previo otorgamiento de la correspondiente escritura pública.

Ahora bien, esa posibilidad no parece permitirla el Decreto, que exige que vayan unidas "la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales" (art. 1) y sólo admite como socios "personas que ostenten la condición de titular de explotación agraria o trabajador agrícola y personas jurídicas que persigan fines agrarios (art. 5.1), requisitos que deben considerarse como elementos configuradores de las SAT y justifican, aunque sólo en parte, la existencia de esa forma social.

²⁹³ Siempre teniendo en cuenta la posible reforma, tal y como consta actualmente en el Anteproyecto del Código de Comercio, que convertiría entre otras, a la actividad agrícola y ganadera, en mercantil.

IV.4.1.- CARACTERÍSTICAS DE LA SAT

Las Sociedades Agrarias de Transformación gozarán de personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de su finalidad desde su inscripción en el Registro General de las Sociedades Agrarias de Transformación (RGSAT) del Ministerio de Agricultura y Pesca, siendo su patrimonio independiente del de sus socios²⁹⁴.

Así pues y aunque no es necesario²⁹⁵, para que una SAT adquiriera personalidad jurídica será obligatoria su inscripción en el RGSAT. Esta precisión, propia de las sociedades de estructura corporativa, debe ser convenientemente matizada: existe sociedad –y, por tanto, personalidad jurídica– desde que se concluye el contrato; pero el nuevo ente sólo tendrá la consideración y los beneficios fiscales de la SAT desde la inscripción.²⁹⁶

El RGSAT también puede denegar la inscripción si el contrato de constitución o su contenido incumplen la normativa vigente. En caso de que se deniegue la inscripción registral se producen los siguientes efectos:

- a) La SAT no llega a tener personalidad y a las actividades realizadas entretanto no les son de aplicación las normas que pactaron los socios en los estatutos relativas a las deudas sociales, sino que debe acudir al régimen general de toda sociedad irregular, por ello en sus relaciones

²⁹⁴ Art. 1.2 Real Decreto 1776/1981

²⁹⁵ Arts. 1669 CC, 116.II del Código de Comercio y 81 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

²⁹⁶ Dicha personalidad la adquieren desde el momento en que se inscriben en el Registro General con sede en la Dirección de planificación y desarrollo rural del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación u organismo equivalente en la Comunidad Autónoma competente. Su función es la de publicar los datos más relevantes referentes a este modelo de sociedad civil, tales como:

- Constitución.
- Estatutos sociales.
- Composición de la junta rectora y otros órganos de gobierno y su representante legal.
- Fusiones y demás modificaciones; y
- Resoluciones judiciales que le afecten.

Hay que añadir que las SAT se consideran inscribibles en el registro mercantil por las mismas razones por las se permitió la inscripción a otra sociedad de la misma naturaleza cuyo objeto era la comercialización y transporte de productos congelados (Resol. DGRN 28-06-85).

internas cada uno responde de los desembolsos efectuados antes de la denegación de la inscripción en proporción a sus participaciones sociales.

- b) La responsabilidad de todos los socios constituyentes se mantiene incluso en el caso de que los actos y negocios sólo hubieran sido realizados por alguno de los fundadores, si éste obró en beneficio de la sociedad. Lo decisivo no es que lo actuado beneficie realmente a todos los constituyentes sino que se lleve a cabo en atención a la expectativa, común a todos los socios en aquel momento, de que la sociedad obtenga su inscripción y pueda comenzar con prontitud a funcionar normalmente (TS 12-11-1992)

Una vez inscrita la sociedad, de las deudas sociales responderá: en primer lugar, el patrimonio social, y, subsidiariamente, los socios de forma mancomunada e ilimitada, salvo que estatutariamente se hubiera pactado su limitación. Esta responsabilidad, que como vemos, puede ser ilimitada o limitada según lo fijado en los Estatutos Sociales es una de las mayores peculiaridades del régimen de las SAT.

De esta forma, si nada se pacta estatutariamente la responsabilidad de los socios será subsidiaria, y por lo tanto, solo procederá después de la ejecución de bienes de la sociedad, al igual que ocurre con la sociedad civil. En estos casos, en los que respondan subsidiariamente los socios, su responsabilidad será mancomunada e ilimitada. No obstante, en lo que difieren las SAT de las sociedades civiles, es que en sus estatutos sociales se puede prever que los socios no respondan de las deudas sociales o que respondan solo hasta el límite de la aportación. La importancia de esta cuestión trasciende a la denominación social de la sociedad, y según el art. 3.2 del Real Decreto 1776/1981 la clase de responsabilidad de la sociedad frente a terceros debe señalarse expresamente en su denominación.

Por este motivo, el Decreto se preocupa de establecer normas imperativas en torno a la denominación que aún y poder ser el que libremente acuerden sus socios junto con las palabras "Sociedad Agraria de Transformación", que podrán sustituirse por la abreviatura SAT y el número que le corresponda en el Registro General, siempre y cuando no induzcan a confusión con el de otra anteriormente constituida por su coincidencia en el mismo ámbito o actividad, deberá hacerse expresión de la clase de responsabilidad de la misma frente a terceros. Como quiera que toda sociedad responde de sus obligaciones con todo su patrimonio (art. 1911 CC), parece más lógico pensar que lo que el Decreto exige es que

figure en la denominación social la forma (limitada o ilimitada) en que los socios responden de las obligaciones sociales.²⁹⁷

Por lo que se refiere al domicilio, el Decreto impone su establecimiento en el término municipal del lugar donde radique su actividad principal (art. 3.3), lo que a causa de la pluralidad de actividades que pueden integrar el objeto social de las SAT, puede resultar difícil de determinar.

El número mínimo de socios para constituir una SAT es de tres (artículos 5 y 6). La condición de socios debe recaer sobre personas físicas titulares de explotaciones agrarias o trabajadores agrícolas, o bien sobre personas jurídicas que persigan fines agrarios que no pueden alcanzar una participación superior al 50 por ciento del capital social aportado por el resto de los socios. Por lo tanto, el número de personas titulares de explotaciones agrarias y de trabajadores agrarios debe ser siempre superior al número de personas jurídicas que persigan fines agrarios.

Los órganos de gobierno son la Asamblea General, como órgano supremo de la voluntad de los socios por mayoría y la Junta Rectora como órgano de gobierno, representación y administración ordinaria de la sociedad; nombrado por la asamblea general por al menos la mitad de sus miembros.²⁹⁸ A través de estos órganos los socios participan como miembros de la organización social de la empresa, así pues, tienen derecho a tomar parte de la Asamblea General y a participar con voz y con voto en la adopción de acuerdos. Dichos derechos políticos del socio no pueden ser condicionados estatutariamente, no obstante, si bien es cierto que las SAT son sociedades participativas y esencialmente mutualistas²⁹⁹ y aunque en el artículo 11 del RD 1776/1981 dispone que cada socio tiene un voto, en acuerdos económicos el número de votos puede ser

²⁹⁷ Los estatutos pueden disponer que los socios que siempre responden subsidiaria y mancomunadamente (art. 1668 CC), limiten su responsabilidad al valor de sus aportaciones al capital social.

El problema que se plantea en la práctica es que, al tratarse de una responsabilidad mancomunada es preciso dividir su cuantía entre los socios. Mientras que algún autor, como López de Medrano, estima que las cuotas de cada socio deben ser iguales. Parece una solución más correcta que sea en función de la proporción en el capital social.

Por otro lado no parece admisible que los Estatutos o la Asamblea General exoneren totalmente de responsabilidad a los socios. Parece solo aceptable excluir a los industriales o de trabajo por permitirlo expresamente el art. 1.691 CC).

²⁹⁸ En las SAT en las que el número de socios sea inferior a diez, la asamblea general asume las funciones del consejo rector. El presidente tiene las funciones que le sean otorgados por los Estatutos de la sociedad.

²⁹⁹ (CERVANTES, 2008)

proporcional al capital social si así lo prevén los estatutos. Con esta previsión se rompe con el principio de un socio un voto, típico de las empresas de Economía social.

El socio también tiene derecho a darse de baja voluntariamente y a transmitir sus participaciones a través de actos *intervivos* o por herencia salvaguardando los derechos de los herederos (art. 6 RD 1776/1981), sin embargo, con la incapacidad legal o la expulsión forzosa también se produce la baja del socio.

Por otro lado, en cuando a los derechos económicos de los socios, el artículo 7 del RD 1776/1981 reconoce expresamente el derecho a participar en las ganancias o beneficios comunes proporcionalmente a su participación.

En cuanto al capital social la ley no establece un mínimo legal y estará constituido por el valor de las aportaciones realizadas por los socios de la SAT, bien en el acto de constitución o en virtud de posteriores acuerdos. Las aportaciones de cada socio, que pueden ser dinerarias o no dinerarias, están representadas por resguardos nominativos que materializan una parte alícuota del capital social y que representan la aportación individual de cada socio, no teniendo el carácter de títulos, valores ni su transmisión otorga la condición de socio al adquirente (artículo 8 RD 1776/1981). Como vemos, el capital social dependerá del número de socios que conformen la SAT, además, en caso de baja de la sociedad, la ley dispone que el socio tendrá derecho al reembolso de sus aportaciones por el cese (art. 6 RD 1776/1981) por este motivo, y aunque no lo diga expresamente el RD 1776/1981 podemos hablar de un capital social variable.

En el momento de la suscripción el capital social deberá estar desembolsado en un 25 por ciento y el resto deberán desembolsarlo los socios en un plazo no superior a seis años de la forma que se determine en los estatutos sociales. Con el objetivo de que no existan diferencias muy grandes entre los derechos y obligaciones de los socios, se establece como límite de importe total de las aportaciones de cada socio, una tercera parte de la cifra del capital social; y en el caso de tratarse de personas jurídicas no titulares de explotaciones agrarias, no pueden participar en el mismo en un importe al 50 por ciento de la cifra de capital social en su conjunto.

IV.4.2.- PRINCIPALES DIFERENCIAS DE LAS SAT CON OTROS TIPOS SOCIETARIOS

Después de haber observado las características más significativas de las SAT podemos ver que estas sociedades comparten algunos principios con las cooperativas y con las sociedades anónimas, así pues, se encuentran a medio camino entre ambas³⁰⁰.

En una comparativa de esta sociedad con una cooperativa agraria surgen unas analogías y unas diferencias:³⁰¹

Entre las analogías destacan:

- La importancia que han tenido y tienen en el desarrollo del asociacionismo agrario.³⁰²
- La calificación de empresas de participación agraria.
- La posibilidad de transformarse en sociedad cooperativa agraria³⁰³, en sociedad cooperativa de explotación comunitaria de la tierra y en sociedad cooperativa de agraria de trabajo asociado.³⁰⁴

³⁰⁰ (EOI, 2004)

³⁰¹ (BEL DURAN, 1999)

³⁰² (SANZ JARQUE, 1986)

³⁰³ La transformación sin disolución de una SAT en cooperativa no implica en sí la existencia de un hecho imponible gravable en el IS, salvo revalorizaciones contables realizadas con ocasión de la misma. Tampoco se produce variación en el valor del patrimonio de los socios por el canje de participaciones derivadas de esta operación (DGT 6-2-91).

³⁰⁴ El acuerdo de transformación ha de ser aceptado por más de la mayoría de los asistentes a la asamblea general, y debe darse publicidad al acuerdo en el Boletín Oficial de la provincia o de la comunidad autónoma donde tenga su domicilio social la SAT y en un periódico de gran circulación de la localidad.

Tal acuerdo obliga a los socios que hayan votado a favor de la transformación; los socios disidentes pueden separarse de la sociedad recibiendo la parte del patrimonio que le corresponda según balance especial de transformación; o adoptar el acuerdo en el plazo de un mes a contar desde el día de la adopción del acuerdo. Por su parte, los socios no asistentes deben notificar su disconformidad en el plazo de un mes desde la fecha de adopción del acuerdo.

Para la transformación es necesaria la inscripción de la escritura pública en el Registro de Cooperativas.

La escritura debe contener:

Y entre las diferencias:

- El carácter que les confiere su personalidad jurídica: La sociedad cooperativa agraria es una empresa de carácter mercantil y personalista y la SAT es una sociedad civil, personalista y capitalista en cuanto que los socios lo son por su participación en el capital social de la sociedad.
- En cuanto a su registro y tutela: Las sociedades cooperativas agrarias se registran y son tuteladas por el Instituto de Fomento Asociativo Agrario (INFES) del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, mientras que las SAT dependen de un registro especial en el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, o en las Comunidades Autónomas en su caso. Además, para su constitución, no será necesaria la escritura pública a no ser que se aporten bienes inmuebles como capital, mientras que es siempre imprescindible en las Sociedades Cooperativas
- En cuanto al sistema de votación: Las sociedades cooperativas son sociedades democráticas cuyos socios participan democráticamente en los acuerdos sociales por el principio de una persona un voto y nunca en función de la aportación del socio al capital social; las SAT permiten que

-
- El balance especial de transformación.
 - Una relación de los socios que adoptan el acuerdo y su participación en el patrimonio social.
 - El balance final tras las oportunas modificaciones.

Los socios de la SAT que se transforma en sociedad cooperativa pueden hacerlo como asociados, no quedando liberados de las deudas contraídas con anterioridad a la transformación de la sociedad.

La transformación no cambia la personalidad jurídica de la sociedad, no se produce traspaso a los efectos de la Ley de Arrendamientos Urbanos o Rústicos.

En este sentido, la sociedad cooperativa es continuadora de la titularidad arrendaticia, de los nombres comerciales, de las marcas, de las patentes y de cualesquiera otros derechos y títulos de que fuera titular la sociedad transformada.

El proceso de transformación está apoyado por una serie de exenciones y bonificaciones fiscales:

- Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en todos los actos necesarios para la transformación.
- La sociedad tiene libertad para elegir el Notario que autorice los actos y los contratos y la sociedad goza de una reducción en los aranceles notariales igual a la que se le concede al estado.

en cuerdos económicos los votos de los socios sean en función de la participación en el capital social.

- En cuanto a las obligaciones económicas y financieras: No están reglamentadas en las SAT las reservas obligatorias, por lo tanto, no existe la obligación de dotar una partida a los Fondos de Reserva y Educación y Obras Sociales.
- En cuanto al reparto de beneficios: Las sociedades cooperativas agrarias reparten retornos en función de la actividad del socio en la cooperativa; la SAT reparte sus retornos en función a las aportaciones del socio al capital social.
- En cuanto a las operaciones que pueden realizar con terceros no socios: La sociedad cooperativa agraria tiene limitadas las operaciones con terceros y la SAT no cuenta con ninguna limitación para el desarrollo de actividades con personas ajenas a la empresa.

Si realizamos una comparativa con las sociedades mercantiles encontramos las siguientes similitudes y desigualdades:

Entre las similitudes:

- En las SAT la responsabilidad de los socios puede limitarse estatutariamente como ocurre en las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas.
- En materia de acuerdos en las SAT cada socio tiene un voto, no obstante, en los estatutos sociales se puede prever que para los asuntos económicos se establezcan tantos votos como participaciones en el capital social, de esta forma, al igual que en las sociedades mercantiles cada socio dispondría de tantos votos como participaciones.
- En ambos tipos societarios existe la posibilidad de transmitir intervivos la posición de socio.

Entre las desigualdades:

- No existe obligación de inscribir la SAT en el Registro Mercantil. Además, en las Sociedades Anónimas, es el Registrador Mercantil es el encargado del cumplimiento de los Estatutos, sin embargo en las SAT, es la

Asamblea General la que aprueba con plena autonomía los Estatutos de funcionamiento.

- El carácter esencialmente capitalista e impersonal de las sociedades mercantiles no es tan marcado en las SAT. En las Sociedades Anónimas, el socio puede vender libremente sus acciones, sin embargo, en las SAT, la sustitución del socio solo es posible si el sustituto reúne ciertas cualidades semejantes a las del sustituido y para que sea eficaz se requiere la aprobación de la Asamblea General.
- El régimen de responsabilidad también es diferente, ya que, en las Sociedades Anónimas, la responsabilidad es limitada, mientras que en las SAT, responden en primer lugar, con su patrimonio social la sociedad, y subsidiariamente, los socios de forma mancomunada e ilimitada.
- En lo referente al capital social, como ya hemos visto, en las SAT este es variable, pues está constituido por el valor de las aportaciones (dinerarias o no) realizadas por los socios en el acto de constitución o en virtud de acuerdos posteriores y no existe mínimo exigible, en cambio, en las sociedades mercantiles, este es fijo³⁰⁵ y sí existe un mínimo exigible dependiendo del tipo societario. Por otro lado, el RD 1776/1981 dispone que como máximo cada socio puede disponer de un tercio del capital y los socios personas jurídicas no titulares de explotación de un máximo del 50 por ciento del capital social, en el caso de las sociedades mercantiles no existe tal previsión.
- En cuanto a las reservas obligatorias vemos como no están reglamentadas en el caso de las SAT, mientras que en el caso de las sociedades mercantiles es preceptivo dotar a la sociedad de un fondo de reserva del 10 por ciento del beneficio hasta que se alcance el 20% del capital social (art. 274 LSC)

³⁰⁵ En las S.L. el mínimo es de 3.005,06, totalmente suscrito y desembolsado. En S.A. el mínimo es de 60.101,21 € totalmente suscrito y desembolsado como mínimo el 25% de cada acción (art. 4 y 79 LSC).

IV.5.- INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA (IIC)

La exposición de motivos de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva³⁰⁶ comienza así. “Al igual que en el resto de sistemas financieros desarrollados, la inversión colectiva es el canal natural para la participación de los hogares españoles en los mercados de capitales.”

Las IIC tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos (art. 1 LIIC).

Se trata de una actividad de gran importancia en el mercado financiero³⁰⁷, por este motivo, y a fin de dotar de garantías a los inversores, no puede ser ejercida por entidades que no cumplan los requisitos establecidos en la LIIC y se ha previsto un control de acceso y ejercicio de la actividad de las IIC, cualquiera que sea la forma jurídica que adopten, que efectúa la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), a la cual le corresponde:

- Analizar el proyecto de creación, verificando que se ajusta a la Ley.
- Controlar, a través de información mensual sus riesgos, solvencia y liquidez.
- Controlar su operativa con socios y partícipes, y en especial la información remitida a los mismos, que se incorpora a sus registros públicos.
- Mantener un registro público de participaciones significativas en el capital o patrimonio y de entidades gestoras.

³⁰⁶ La regulación básica de las IIC está recogida en la ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, y en su reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003. Esta normativa transpone la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009.

³⁰⁷ (INVERCO, 2017) En 2016 la inversión colectiva en España continuó acumulando registros históricos, tanto de patrimonio como de número de partícipes, eligiendo a los Fondos de Inversión y Fondos de Pensiones como instrumentos de referencia. El volumen de patrimonio de las IIC en España se situó, a 31 de diciembre de 2016, en 501.058 millones de euros y el número de partícipes y de accionistas de las IIC en 10,5 millones.

IV.5.1.- CLASIFICACIÓN DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Las IIC se pueden clasificar de diferentes formas. Antes de entrar a analizar su tipología es preciso mencionar que podemos encontrarnos tanto con IIC nacionales como extranjeras. Dentro de las IIC extranjeras, nos podemos encontrar con las IIC armonizadas por la Directiva 85/611/CEE domiciliadas en la Unión Europea e inscritas en el Registro de la CNMV para la comercialización por empresarios residentes en España y con las no armonizadas tanto en la Unión Europea como fuera.

Dentro de las IIC nacionales nos encontramos con diversas clases de instituciones las cuales pueden agruparse de diferentes formas, las más características son: según sus inversores, en este caso, pueden ser de carácter financiero o no financiero³⁰⁸ y según la forma jurídica que revistan, esto es, en sociedades de inversión o fondos de inversión.

A continuación realizaremos un análisis de cada una de las tipologías mencionadas:

IV.5.1.1.- TIPOLOGÍA SEGÚN CLASE DE INVERSORES

IV.5.1.1.1.- IIC DE CARÁCTER FINANCIERO

Son aquellas que tienen por objeto la inversión en activos e instrumentos financieros:

- Fondos de inversión
 - Los Fondos por compartimentos.
 - Los Fondos de inversión cotizados.
 - Los Fondos de Inversión Libre.
 - Los Fondos de fondos.

³⁰⁸ (COZAS, 2012)

- Las Sociedades de Inversión.
 - Sociedades de Inversión Colectiva de Capital Variable (SICAV).
 - Las sociedades por compartimentos.
 - Las sociedades de Inversión Libre.

IV.5.1.1.2.- IIC DE CARÁCTER NO FINANCIERO

Son aquellas que tienen por objeto la inversión en activos e instrumentos no financieros y operan fundamentalmente sobre activos inmobiliarios para su explotación, entre estas encontramos:

- Los Fondos de Inversión no financieros:
 - Fondos de Inversión Inmobiliaria (FII).
 - Determinados Fondos de inversión ecológicos y otros Fondos en activos no financieros.

- Las Sociedades de Inversión no financieras:
 - Sociedades de Inversión Inmobiliaria (SII).

- Las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliaria (SOCIMI). Estas sociedades están pendientes de aprobación.

IV.5.1.2.- TIPOLOGÍA SEGÚN FORMA SOCIETARIA

IV.5.1.2.1.- SOCIEDADES DE INVERSIÓN

Las Sociedades de Inversión (SI) adoptan la forma de sociedad anónima, por lo tanto, tienen personalidad jurídica y están sujetas a la LSC además de respetar las disposiciones previstas en la LIIC. Para su constitución es preceptiva la inscripción en el Registro Mercantil, requisito que no es obligatorio para los Fondos de Inversión.

La administración de las SI se encarga a su consejo de administración, sin perjuicio de que cuando así lo prevean los estatutos sociales, la Junta General o, por su delegación, el Consejo de Administración se acuerde que la gestión de sus activos, en su totalidad o en parte, se encomiende a una o varias Sociedades Gestoras de IIC (SGIIC) o a una o varias entidades habilitadas para realizar en España el servicio de inversión previsto en el art. 61.1.(d) de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores (Ley del Mercado de Valores).

Al revestir forma de sociedad anónima, los inversores al invertir en la sociedad adquirirán acciones y por lo tanto serán accionistas. El número de accionistas no podrá ser inferior a 100 (art. 9.4 LIIC y art. 6.3 RLIIC) y en el caso de las SICAV por compartimientos, el número mínimo de accionistas no podrá ser inferior a 20 sin que, en ningún caso, el número de accionistas totales que integren la SICAV sea inferior a 100 (art. 6.4 RIIC).

Las Sociedades de Inversión, como hemos dicho pueden ser a su vez de tipo financiero o no. Las SI financieras se constituirán principalmente con el carácter de Sociedades de Inversión Colectiva de Capital Variable (SICAV). Las SICAV son sociedades anónimas cuyo objeto social exclusivo es la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de valores mobiliarios y otros activos financieros para compensar, por una adecuada composición de sus activos, los riesgos y los tipos de rendimientos, sin participación mayoritaria económica o política en otras sociedades³⁰⁹.

El capital de estas sociedades es variable, puede aumentar o disminuir dentro de los límites del capital máximo o mínimo fijados en sus estatutos, mediante la venta o adquisición por la sociedad de sus propias acciones. El capital mínimo exigido para la constitución de una SICAV (art. 50 RIIC) es de 2.400.000 euros, el cual

³⁰⁹ (DOLZ, OCTUBRE 2015)

debe ser mantenido mientras la sociedad figure inscrita en el Registro Mercantil, siendo el máximo estatutario permitido de 24 millones de euros. No pueden constituirse como IIC aquellas sociedades cuyo capital sea fijo.

IV.5.1.2.2.- FONDOS DE INVERSIÓN

Los fondos de inversión se configuran como patrimonios separados sin personalidad jurídica, pertenecientes a una pluralidad de inversores, por lo tanto, necesitan de un representante legal para operar en el tráfico jurídico, es por este motivo que la gestión y representación de los fondos de inversión corresponde a una sociedad gestora (SGIIC), la cual, ejerce facultades de dominio sin ser propietaria del Fondo, asimismo es necesario el concurso de un depositario.

El objeto es la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.³¹⁰

En los fondos el patrimonio se divide en participaciones por lo que el inversor recibirá el nombre de partícipe y nunca podrán ser inferiores a 100 (art. 5.4 LIIC y art. 3.1 RIIC). En el caso de los fondos de inversiones por compartimientos, también debe cumplirse el mínimo de 20 partícipes por compartimiento sin que, en ningún caso, el número de partícipes totales sea inferior a 100 (art.3.2 RIIC). No obstante, tanto los fondos como las sociedades no constituidos por los procedimientos de fundación sucesiva y de suscripción pública de participaciones

³¹⁰ Podrán crearse fondos de inversión por compartimientos en los que bajo un único contrato constitutivo y reglamento de gestión se agrupen dos o más compartimientos, debiendo quedar reflejada esta circunstancia expresamente en dichos documentos. Cada compartimiento recibirá una denominación específica en la que necesariamente deberá incluirse la denominación del fondo. Cada compartimiento dará lugar a la emisión de sus propias participaciones, que podrán ser de diferentes clases, representativas de la parte del patrimonio del fondo que les sea atribuido. La parte del patrimonio del fondo que le sea atribuido a cada compartimiento responderá exclusivamente de los costes, gastos y demás obligaciones expresamente atribuidas a ese compartimiento y de los costes, gastos y obligaciones que no hayan sido atribuidas expresamente a un compartimiento en la parte proporcional que se establezca en el reglamento del fondo. A los compartimientos les serán individualmente aplicables todas las previsiones de esta ley con las especificidades que se establezcan reglamentariamente en lo referido, entre otros, al número mínimo de partícipes, patrimonio mínimo y requisitos de distribución del mismo entre los partícipes.

dispondrán de un plazo de un año, contado desde la inscripción en el correspondiente Registro administrativo, para alcanzar la cifra mínima de 100 inversores.

El patrimonio mínimo exigido en los fondos es de 3.000.000 euros (art. 46 RIIC), exigiéndose además para los fondos por compartimientos, que cada uno de ellos, cuente con un patrimonio mínimo de 600.000 euros, sin que, en ningún caso, el patrimonio total del fondo pueda ser inferior a los 3.000.000 euros.

La sociedad gestora adopta las decisiones de inversión y es quien invierte el capital aportado en los distintos activos financieros que constituyen la cartera y la sociedad depositaria es la que custodia el patrimonio del fondo (valores y efectivo) y asume ciertas funciones de control sobre la actividad de la gestora, en beneficio de los partícipes.

El depositario ejerce principalmente las funciones de custodia de los activos y de colaboración en el proceso de supervisión de las IIC, por este motivo deben actuar de forma independiente y siempre en interés de los partícipes cumpliendo con las obligaciones que la LIIC les asigna³¹¹.

Según su carácter financiero o no cabe distinguir, respectivamente, entre fondos de inversión de carácter financiero (FI) y fondos de inversión inmobiliaria (FII).

Por un lado, los fondos de inversión de carácter financiero (FI) tienen por finalidad y realizan las mismas operaciones que las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV).

Dentro de los fondos de inversión de carácter financiero encontramos dos categorías: los Fondos de inversión mobiliaria (FIM) que invierten principalmente en renta fija o variable, según los coeficientes de la normativa española de las Instituciones de inversión colectiva. Su horizonte temporal suele ser a largo plazo; y los Fondos de inversión en activos del mercado monetario (FIAMM) que invierten en renta fija de elevada liquidez a un plazo inferior a 18 meses.

³¹¹ Artículo 60 de la LIIC: "Los depositarios de IIC deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) Redactar el reglamento de gestión de los fondos de inversión y otorgar el documento de constitución, así como los de modificación o liquidación. Dichas funciones deberán ser desarrolladas de manera conjunta con la sociedad gestora.
- b) Asumir ante los partícipes o accionistas la función de vigilancia de la gestión realizada por las sociedades gestoras de los fondos de inversión o por los administradores de las sociedades de inversión. A este fin, comprobarán especialmente que se respetan los límites a las inversiones y coeficientes previstos en esta Ley.
- c) Velar por la regularidad de las suscripciones de participaciones cuyo neto abonarán en la cuenta de los fondos.

Por otro lado, los fondos de inversión inmobiliaria (FII) aparecen definidos en el artículo 35 de la Ley 35/2003 como Fondos cuyo objeto social principal (no exclusivo) es la inversión, no en acciones o activos financieros, sino en propiedad inmobiliaria urbana con el objetivo de arrendarla. Sólo con carácter secundario la ley permite la inversión de una parte de su activo en valores negociados en mercados secundarios³¹².

Los bienes inmuebles en los que pueden invertir son los siguientes:

1. Inmuebles finalizados. Es importante destacar que el reglamento regulador de las IIC considera tales las inversiones en ciertas sociedades, siempre que la totalidad de la inversión en las mismas no suponga más del 15% del patrimonio del Fondo:
 - Una sociedad cuyo activo esté constituido mayoritariamente por bienes inmuebles, siempre que la adquisición de aquélla sea con el objeto de disolverla en el plazo de seis meses desde su adquisición y el inmueble sea objeto de arrendamiento a partir de ésta.
 - Una sociedad cuyo activo esté constituido por bienes inmuebles objeto de arrendamiento.
 - Una sociedad sometida al régimen especial de arrendamiento de viviendas, regulado en la LIS art.53 s. Ahora bien, la aplicación del régimen requiere que la actividad principal sea el alquiler de viviendas situadas en territorio español, con lo que no parece resultar útil como instrumento para la inversión en el extranjero.

2. Edificios en construcción siempre que haya sido expedida la licencia para edificar.

³¹² Según el art.60.2 del Reglamento de IIC (RD 1309/2005, de 4 de noviembre), deberán tener invertidos en bienes inmuebles al menos el 70% del promedio anual de saldos mensuales. Asimismo, deberá cumplirse un coeficiente de liquidez del 10% del activo total del mes anterior en los meses en los que exista derecho de reembolso de los partícipes. El resto del activo podrá invertirse en valores admitidos a cotización en bolsas de valores o sistemas organizados de negociación.

3. Opciones de compra sobre inmuebles cuando el precio de la opción no supere el 5% del precio de ejercicio de la misma. La inversión de este tipo no puede superar el 10% del patrimonio.
4. Compromisos de compra a plazo, siempre que:
 - el plazo no supere los dos años;
 - no se establezcan restricciones a su libre transmisibilidad.

La cantidad invertida en esta modalidad y en compra sobre plano no debe superar el 40% del patrimonio del Fondo.

5. Derechos reales sobre inmuebles y concesiones administrativas que permitan el arrendamiento de inmuebles.

Estos activos no podrán transmitirse salvo casos excepcionales autorizados por la CNMV hasta que no hayan transcurrido tres años desde su adquisición.

También hay otros fondos que invierten en activos diferentes a los inmobiliarios, como pueden ser empresas en crecimiento que no cotizan en la bolsa o start-ups.

IV.5.1.3.- CUADRO RESUMEN DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN COLECTIVA Y LOS FONDOS DE INVERSIÓN COLECTIVA

A modo de resumen, en este cuadro hemos recogido las principales diferencias y similitudes entre las sociedades de inversión y los fondos de inversión para poder observar de forma más sistemática las características y peculiaridades de ambas IIC.

	Sociedades de Inversión (SICAV)	Fondos de inversión
Forma jurídica	Sociedades (Tienen personalidad jurídica)	Entidades sin personalidad jurídica
Inversores	Accionistas	Partícipes
Mínimo partícipes	100	100
Capital mínimo	2.400.000 euros (Tienen un techo de capital de 24.000.000 euros, es decir, más de 10 veces el capital inicial)	3.000.000 euros
Inscripción	<p>Para su constitución es necesario:</p> <p>El otorgamiento de escritura pública y posterior inscripción de la entidad en el Registro Mercantil.</p> <p>La inscripción en los Registros Administrativos de la CNMV</p>	Es potestativo el otorgamiento de escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil. No obstante, es necesaria la inscripción en los Registros Administrativos de la CNMV.
Representación y gestión	No delegada necesariamente en una SGIIC, sino que dichas funciones las realizaran la Junta General y el Consejo de Administración.	Delegada necesariamente en una SGIIC.
Intervención de depositario	Preceptiva. El Depositario desempeña las funciones de custodia de los valores integrantes del activo.	Preceptiva. (El depositario puede delegar la custodia de valores manteniendo la responsabilidad)
Supervisión	Por la CNMV	Por la CNMV

IV.6.- UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (UTE)

La Unión Temporal de Empresas es un sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro (art. 8.c) Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales y de las Sociedades de desarrollo industrial regional). Las empresas se unen y forman una UTE para realizar una obra concreta cuando individualmente no tienen capacidad económica o recursos suficientes para llevarla a cabo.³¹³

El objeto de la UTE es desarrollar o ejecutar exclusivamente una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España.

También pueden desarrollar o ejecutar obras y servicios complementarios y accesorios del objeto principal.

Hay diferentes razones que pueden llevar a constituir una asociación de este tipo:

- Técnicas. De esta forma los miembros de la unión se ven favorecidos por la posibilidad de aprovechar el conocimiento y experiencia de los demás. La puesta en común de los recursos de los integrantes permite que éstos alcancen sus objetivos más fácilmente.
- Financieras. Una UTE puede acudir al crédito bancario en condiciones más favorables que las que obtendrían sus miembros de forma individual. Además este sistema de colaboración posibilita la autofinanciación.
- Organizativas. La colaboración permite poner en común la experiencia y la actividad de las empresas participantes a través de un órgano común. De esta forma se alcanza una mayor eficacia en la ejecución del proyecto.
- Económicas y fiscales. El hecho de que la colaboración haga posible un abaratamiento de los costes permite presentar una oferta más atractiva y ventajosa. Además, hay que tener en cuenta que los riesgos se distribuyen entre varias empresas, lo que facilita la obtención de avales u otras garantías cuya constitución se requiera. Tampoco hay que olvidar el hecho de que se les aplica un régimen fiscal especial.

³¹³ (JURISTO SANCHEZ, 2010)

IV.6.1.- CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LAS UTE

IV.6.1.1.- CONSTITUCIÓN Y PERSONALIDAD JURÍDICA

La Unión Temporal de Empresas no tiene personalidad jurídica propia, tal y como establece el artículo 7.2 Ley 18/1982 de 26 mayo 1982, constituyendo una simple modalidad contractual de colaboración empresarial³¹⁴ que se somete a un régimen fiscal especial.

A pesar de esto, se entiende que de esta asociación surge una nueva empresa autónoma, sometida a una dirección única y con una denominación que será la de una, varias o todas las Empresas miembros, seguida de la expresión Unión Temporal de Empresas.

Su duración es coincidente con la del contrato para el que se constituyen hasta su extinción, siempre con el límite máximo de 25 años salvo que se trate de contratos que comprendan la ejecución de obras y explotación de servicios públicos, en cuyo caso, la duración máxima será de cincuenta años.

Las UTE deben formalizarse en escritura pública en la cual debe constar:

- El nombre, apellidos, razón social de los otorgantes, su nacionalidad y su domicilio;
- La voluntad de los otorgantes de constituir la Unión y los estatutos o pactos que han de regir el funcionamiento de la Unión

Además, para acceder a las ventajas fiscales previstas, deberá inscribirse en el Registro Especial de Uniones Temporales de Empresas en el Ministerio de Economía y Hacienda.

³¹⁴ Res. DGRN de 25 marzo 1993. Registro de la Propiedad.

IV.6.1.2.- RESPONSABILIDAD DE LOS MIEMBROS DE LA UTE

a) Responsabilidad frente a terceros

En cuanto a quienes pueden ser miembros de las UTE, señala el art.8.a Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional que pueden serlo las empresas miembros pueden ser personas físicas o jurídicas, con residencia en España o en el extranjero. Éstos responden de forma subsidiaria a la UTE y solidaria e ilimitadamente frente a terceros por los actos y operaciones en beneficio del común³¹⁵.

Es decir, no sólo responden hasta el importe de su aportación a la UTE, sino con la totalidad de sus fondos, si bien teniendo siempre en cuenta el régimen propio de la empresa miembro.

De este modo, es necesario que el acreedor se dirija primero contra los bienes de la unión. Cuando éstos no resulten suficientes se dirigirá contra cualquiera de los miembros para exigir el pago de la deuda. La empresa que pague podrá dirigirse contra los demás miembros para que éstos le reembolsen la parte que les corresponda en función de su participación en la asociación³¹⁶.

³¹⁵ La responsabilidad solidaria que frente a terceros se establece para todas las empresas miembros de la UTE no puede predicarse de todos los actos y contratos realizados por las empresas miembros durante el tiempo de vigencia de la UTE, ni aun cuando tengan como finalidad la obra que constituye su objeto en la parte que cada una se encuentre ejecutando, sino que la responsabilidad solidaria sólo nacerá en el supuesto de actos y contratos concertados por el gerente único, que es el que se encuentra facultado por disposición legal y estatutaria para vincular a la unión -y por su ausencia de personalidad jurídica propia a las empresas integrantes de la misma-, y siempre que se trate de operaciones realizadas en beneficio del común y que aquél haya hecho constar expresamente su condición de tal.

Como afirma la STS Sala 3ª de 21 diciembre 2012, debe subrayarse que la responsabilidad solidaria que se dispone en el Art.8.d.8 Ley 18/1982 de 26 mayo 1982, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, con carácter general, frente a terceros, las UTEs responderán "por los actos y operaciones en beneficio del común", es coincidente con la misma clase responsabilidad que, en lo que hace al ámbito especial de la contratación administrativa y ante la Administración, que se establece en el Art.59 RDLeg. 3/2011 de 14 noviembre 2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

³¹⁶ Memento práctico de Francis Lefebvre "Los acreedores de la UTE, tras dirigirse contra los posibles saldos y bienes existentes a nombre de la misma, podrán exigir a cualquiera de las empresas asociadas el pago de la totalidad de la deuda. Sin perjuicio de ello, la empresa que pague dispondrá frente a las restantes empresas asociadas, de una acción de regreso al objeto de que le reembolsen la parte que, según respectiva participación de la Unión, le corresponda"

A pesar de responder frente a terceros, las empresas miembros de la UTE pueden dirigirse contra el gestor por los actos realizados en su perjuicio³¹⁷.

b) Responsabilidad frente a la administración

De entre los distintos sujetos capacitados para contratar con la Administración Pública encontramos a las Uniones Temporales de Empresarios, incluso antes de la formalización de la escritura pública hasta que no se haya efectuado la adjudicación del contrato a su favor³¹⁸. De este modo, antes de su constitución formal la UTE estará legitimada para presentar una oferta conjunta, para aumentar las posibilidades de que le sea adjudicada.³¹⁹

La regulación sobre contratación Administrativa modifica el régimen de responsabilidad frente a terceros. El artículo noveno de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional establece que los empresarios que se constituyan temporalmente en UTE para contratar con la Administración, quedarán obligado solidariamente ante la misma.

Por lo tanto, como vemos los socios de la Unión Temporal de Empresas ante terceros responden de forma subsidiaria a la UTE, mientras que frente a la Administración responden de forma solidaria, no únicamente entre sí, sino también en relación con a UTE.

³¹⁷ En cuanto a la posibilidad de exigir la responsabilidad solidaria del gerente único de la UTE, la demandante no puede establecer la conexión a su libre arbitrio entre quien se obligó directamente al pago y el director gerente de la Unión Temporal de las Empresas, sometido incluso a las directrices de la propietaria de la obra, proyecto y comité de gerencia. STS Sala 1ª de 1 de marzo de 1996

³¹⁸ Artículo 24 del Real Decreto Legislativo 2/2001, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y artículo 48 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

³¹⁹ Después de la adjudicación deberá formalizarse mediante escritura pública e inscribirse en el registro del Ministerio de Economía y Hacienda. (Art.59.1 RDLeg. 3/2011 de 14 noviembre 2011, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.)

IV.6.1.3.- CAPACIDAD DE LAS UTE PARA ACTUAR EN UN PROCESO

La falta de personalidad jurídica de la UTE no puede traducirse en una incapacidad para ser parte en el proceso. Se trata de un supuesto que puede acogerse dentro de lo que la doctrina viene denominando "uniones sin personalidad", esto es, agrupaciones de personas, que, como tal, carecen de personalidad jurídica, pero que transitoriamente se organizan con algún fin común y determinado, y para cuya consecución llevan a cabo actos con trascendencia jurídica.³²⁰

El propio texto legal soluciona el problema de su capacidad para actuar en un proceso, toda vez que la comparecencia en juicio la harán a través de la figura del gerente a que se refiere el art. 8.d de la precitada Ley de 26 mayo 1982, quien contará con poderes suficientes de todos y cada uno de los miembros de la Unión Temporal para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones correspondientes; las actuaciones de la Unión Temporal se realizarán precisamente a través de esta figura.

La UTE demandada no puede invocar su falta de personalidad a fin de protegerse bajo el "velo" de la "forma jurídica" adoptada para ejecutar las obras con ocasión de las cuales se ha producido un daño, pues es conocida la doctrina del Tribunal Supremo sobre el levantamiento del velo jurídico³²¹, la que cobra mayor valor en el presente caso dado que la Ley 18/1982, de 26 de mayo expresamente establece que las UTE no tendrán personalidad jurídica propia.

La cuestión de la legitimación activa de una o varias, pero no todas, de las integrantes de una UTE, para recurrir ante los Tribunales dista mucho de ser pacífica, caracterizándose por una dualidad de posicionamientos, tanto a favor como en contra. Esa dualidad en nuestra jurisprudencia se refleja a continuación:

El TJCE tuvo ocasión de pronunciarse, asimismo, sobre la cuestión y lo hizo en la Sentencia de 8 de septiembre de 2005, asunto C-129/04, Espace Trianon SA38. El TJCE vino a sostener la adecuación al art. 1 de la Directiva 89/665/CEE39, de una norma nacional, en este caso la belga, que imponía la obligación de recurrir a la totalidad de los miembros de una UTE sin personalidad jurídica, que habían participado en un procedimiento de adjudicación de un contrato público, y a la que no se le adjudicó éste. Lo que implícitamente está reconociendo el TJCE es la

³²⁰ (GARCÍA-VILLARUBIA, 2009)

³²¹ Doctrina que se utilizó en España por vez primera en una Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984 y se ha venido utilizando desde entonces en sentencias como la STS 4003/2006 de 29 de junio; STS 497/2013 de 29 de julio; STS 735/2014 de 28 de febrero; STS 74/2016 de 18 de febrero.

adecuación a Derecho europeo de la posibilidad de negar legitimación individual activa a los miembros de una UTE para recurrir. Ese reconocimiento se lleva a cabo en la Sentencia sin que existan mayores argumentos, a lo largo de toda ella, que avalen la hipotética adecuación a la Directiva 89/665/CEE de una norma nacional, que impone la obligación de recurrir, a todas y cada una de las integrantes de una UTE. La STJCE difícilmente se nos plantea, por ello, como garante de una tutela judicial efectiva, a pesar de que así se afirme, en varias ocasiones, a lo largo del pronunciamiento. Y es quizá por ese motivo que la misma Sentencia ha sido objeto de invocación por nuestros Tribunales, tanto para reconocer legitimación individual, como para negarla.³²²

Por lo tanto, la UTE si goza de capacidad en cuanto a:

- La contratación con la Administración Pública.
- Las vinculaciones laborales.
- La defensa de sus derechos mediante el reconocimiento de la capacidad procesal.³²³

IV.6.1.4.- ESTRUCTURA Y FUNCIONAMIENTO

Las UTE organizan su estructura y funcionamiento a través de los siguientes órganos:

³²² (PEREZ PAREDES, 2012) Examinadas ambas posturas, se considera más respetuosa con el principio pro actione la corriente jurisprudencial de aceptar legitimación activa a cualquiera de las integrantes de una UTE. Ello, siempre y cuando no conste oposición del resto, y se acredite la existencia de un interés legítimo y directo, en el ejercicio de la acción. La negativa, en este sentido, de la STJCE resulta, cuando menos, llamativa.

³²³ SAP Madrid de 5 diciembre 2005 (J2005/241284), SAP Cádiz de 17 mayo 2002 (J2002/30361), AAP Valencia de 8 febrero 2002 (J2002/15749), STS Sala 1ª de 11 abril 2002 (J2002/9463), SAP Baleares de 18 julio 2001 (J2001/71725)SAP Valencia de 11 octubre 1997 (J1997/13962),SAP Pontevedra de 27 enero 1997 (J1997/191).

El Gerente es el único órgano que viene establecido por la Ley³²⁴, es el encargado de la Administración de la UTE con poderes suficientes de todos y cada uno de sus miembros para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones correspondientes.

Las actuaciones de la UTE se realizan a través del gerente, quien debe hacerlo constar en cuantos actos y contratos suscriba en nombre de ésta.

El Gerente será responsable por los actos que realice en el ejercicio de su cargo, ante la Junta y el Comité, así como ante todas las empresas que forman parte de la Unión. Dicha responsabilidad entrará en juego por los perjuicios causados a la entidad ya sea por acción u omisión en sus obligaciones³²⁵.

Finalmente, es bastante frecuente que la figura del gerente se corresponda con la persona perteneciente a la empresa que más riesgos económicos ostenta en la UTE, es decir, con la empresa que ostenta una mayor participación en la Unión.

Por otro lado, encontramos la Junta de Empresarios como el órgano superior de la UTE, ésta está formada por un representante de cada una de las sociedades miembro que suelen estar apoderados por las empresas.

Sus funciones principales son las de fijar las líneas generales de actuación, modificar los estatutos y aprobar la gestión de la UTE y realizar el balance, la cuenta de resultados y los criterios de distribución de éstos.

Por último, el Comité de Gerencia es el órgano encargado de diseñar la Política de Dirección del Proyecto de la UTE y es el que desarrolla las funciones de dirección y control de la ejecución del Proyecto. En éste están representadas todas y cada una de las empresas que conforman la UTE, reuniéndose cada vez que sea necesario a petición de cualquiera de sus miembros. Los acuerdos se tomaran por mayoría y quedan reflejados en un Acta.

³²⁴ Art. 8º.d. LUTE”, el TRLCSP si bien éste introduce un matiz: “... y deberán nombrar un representante o apoderado único de la unión con poderes bastantes para ejercitar los derechos y cumplir las obligaciones que del contrato se deriven hasta la extinción del mismo, sin perjuicio de la existencia de poderes mancomunados que puedan otorgar para cobros y pagos de cuantía significativa.”

³²⁵ STS 9105/2012 de 21 de diciembre dispone que el gerente será responsable si sus actuaciones van en contra del beneficio común de la UTE, si no es así, será exonerado.

IV.6.1.5.- CAUSAS DE EXTINCIÓN DE LA UTE

Son causas de extinción de la UTE:

- Por la conclusión de la obra, servicio o suministro para el que fue creada. Finalizada la ejecución la UTE quedará extinguida, ya que la regulación vigente la configura como un sistema de colaboración temporal, imposibilitando la ejecución de contratos sucesivos por una misma UTE.
- Por el transcurso del plazo máximo de 25 años, salvo que se trate de contratos que comprendan la ejecución de obras y explotación de servicios públicos, en cuyo caso, la duración máxima será de 50 años.
- El desarrollo de cualquier otra actividad no incluida en el objeto social determina la extinción de la UTE. El objeto de la UTE no puede ser múltiple, sino que cada ejecución, suministro o servicio determina una UTE.
- Por imposibilidad física o jurídica de llevar a cabo la obra objeto de la UTE
- Por el incumplimiento de las obligaciones internas de las Empresas en relación con la U.T.E. (generalmente, la falta de aportación de fondos), si así se ha previsto en la escritura fundacional, aunque en este caso no quedará liberada la incumplidora de sus obligaciones (recordamos una vez mas que son solidarias) frente a la Administración o frente a terceros.

En lo referente a si hay extinción de la UTE con el concurso de acreedores de alguno de sus integrantes, debemos atender a si resulta de aplicación lo regulado en el artículo 61 Ley Concursal, según el cual se tendrán por no puestas las cláusulas que establezcan la facultad de resolución o extinción del contrato de constitución por la sola causa de la declaración de concurso de cualquiera de las partes. La respuesta es no, no resultará aplicable dicho artículo al no ser el contrato de constitución de la UTE no bilateral ni sinalagmático, sino un contrato asociativo de colaboración³²⁶.

³²⁶ Así se establece en el informe de la Junta consultiva de contratación administrativa (2015). Informe 56/13, de 15 de diciembre de 2015. “Dudas sobre título habilitante, habilitación profesional y participación en UTE para contratos recogida y custodia de animales domésticos (Ayto de Sopelana)”: “debemos precisar que la UTE se caracteriza por ser un sistema asociativo de colaboración empresarial que, si bien implica una

El precepto aplicable a este supuesto es el artículo 1700.3 del CC, conforme al cual será causa de extinción la insolvencia de cualquiera de los miembros integrantes de la UTE. Ello no significa que dicha extinción opere de forma automática, por lo que por sí sola, la declaración de concurso de un miembro de la UTE no afectará a la vigencia del contrato, si no que por el contrario, debe ser la administración concursal, la que en cada caso, inste la disolución de la UTE, en interés del concurso.

Una vez que la UTE deja de funcionar comienza la fase de liquidación y lo anterior únicamente resulta aplicable si no nos encontramos en fase de liquidación, puesto que el proceso de liquidación consiste en la realización de los bienes que, en su caso, pertenezcan a la unión y en la satisfacción de las deudas pendientes y por consiguiente, la disolución de la UTE. Una vez hecho esto, si existen excedentes, se reparten entre los miembros de acuerdo con lo pactado o en función de sus respectivas aportaciones. En caso de que queden deudas pendientes de satisfacer, los miembros de la UTE responden de las mismas solidaria e ilimitadamente.

Esta extinción debe formalizarse mediante escritura pública. Asimismo, habrá que comunicar el hecho al Ministerio de Economía y Hacienda, a los efectos de que se dé de baja la entidad en el Registro especial.

IV.7.- ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

Como se ha visto en el apartado cuarto del capítulo IV, la inversión colectiva es una alternativa a la obtención de fuentes de financiación directa de relevancia creciente, pero no la única, sino que la inversión alternativa es otra opción. Dentro de la inversión alternativa encontramos entidades como los fondos de inversión libre (hedge funds, en su designación usual en idioma inglés), los fondos inmobiliarios y los de capital riesgo.

El capital-riesgo es una actividad financiera consistente en proporcionar recursos a medio y largo plazo, pero sin vocación de permanencia ilimitada, a empresas que presentan dificultades para acceder a otras fuentes de financiación³²⁷. De esta

estructura organizativa común, nunca llega a conformar la existencia de un sujeto de derecho distinto de los propios empresarios que la integran”.

³²⁷ (ALVAREZ ARJONA, 2006)

forma, lo que se pretende con la regulación de las entidades de capital-riesgo es favorecer otras fuentes de financiación directa distinta a la del crédito bancario, a cual las empresas españolas ya tienen una alta dependencia³²⁸. Aún más, la finalidad principal de estas entidades es la financiación de las empresas de pequeño y mediano tamaño en sus primeras etapas de desarrollo y expansión, ya que son éstas las que ven, en mayor medida, limitada la obtención de financiación.

El marco jurídico de las entidades de capital-riesgo españolas y sus sociedades gestoras lo establece la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Esta Ley recoge, además de la regulación de las entidades de capital-riesgo el régimen aplicable a las entidades de inversión colectiva cerradas que no estén reguladas por la LIIC y también recoge en su articulado las condiciones de acceso a la actividad y ejercicio de las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva (SGEIC).

Por otro lado, es preciso mencionar que las ECR pueden adoptar diversas formas jurídicas, según establece el art. 3 de su ley reguladora, estas son con forma de sociedades de capital-riesgo o de fondos de capital-riesgo. Todas ellas se encuentran sujetas al régimen de autorización, supervisión, inspección y sanción por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores al igual que las entidades de inversión colectiva, cada una de ellas con sus respectivas particularidades, las cuales vemos a desarrollar a continuación.

³²⁸ Boletín económico del Banco de España, BCE y Reserva Federal (2016): El 79% de los recursos de las empresas españolas son créditos, frente al 35% en la zona euro.

IV.7.1.- CARACTERÍSTICAS DE LAS ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

IV.7.1.1.- OBJETO SOCIAL

Las entidades de capital-riesgo son entidades financieras cuyo objeto principal consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras y de naturaleza no inmobiliaria que, en el momento de la toma de participación, no coticen en el primer mercado de Bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la Unión Europea o del resto de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

No obstante, las ECR podrán igualmente extender su objeto principal a la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras que coticen en el primer mercado de Bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la Unión Europea o del resto de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) siempre y cuando tales empresas sean excluidas de la cotización dentro de los doce meses siguientes a la toma de la participación (Art. 9 de la Ley 22/2014).

Asimismo, podrán también invertir a su vez en otras entidades de capital-riesgo conforme a lo previsto en la Ley.

IV.7.1.2.- CONSTITUCIÓN E INSCRIPCIÓN

Para constituir una ECR será necesario que tanto estas, como sus sociedades gestoras estén domiciliadas en territorio nacional y que tengan en éste su efectiva administración y dirección, además para dar comienzo a su actividad deberán (Art. 8 Ley 22/2014):

- a) Remitir la información relativa a la entidad de inversión prevista en el artículo 45.3³²⁹ a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, bien durante su proceso de autorización como sociedad gestora, o bien en el momento de constitución de la entidad.

La documentación anterior deberá encontrarse actualizada en todo momento.

- b) Constituir la ECR o EICC mediante escritura pública e inscribirla en el Registro Mercantil. Para los FCR y FICC estos requisitos serán potestativos.
- c) Presentar la documentación señalada en los apartados anteriores para su inscripción en el registro correspondiente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Dicha Comisión procederá a efectuar el registro una vez comprobado que la documentación presentada está completa.

³²⁹ Art. 45.3 Ley 22/2014: Las SGEIC españolas y las SCR o SICC autogestionadas españolas que soliciten autorización deberán asimismo presentar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores la siguiente información en relación con las ECR y EICC que tengan previsto gestionar:

- a) Información sobre las estrategias de inversión, incluidos los tipos de fondos subyacentes y la política de la sociedad gestora en relación con el uso de apalancamiento, así como los perfiles de riesgo y otras características de las entidades que gestione o tenga previsto gestionar, con información sobre los Estados miembros o terceros países en cuyo territorio estén establecidos o esté previsto que se establezcan.
- b) Información sobre el lugar en que se encuentra establecida la entidad principal si la entidad que tenga previsto gestionar es una entidad subordinada.
- c) El reglamento o los documentos constitutivos de cada una de las entidades que tenga previsto gestionar la sociedad gestora.
- d) Información sobre las disposiciones adoptadas para el nombramiento del depositario de conformidad con el artículo 50 para cada una de las entidades que tenga previsto gestionar la sociedad gestora.
- e) Toda información adicional contemplada en el artículo 68 en relación con cada una de las entidades que gestione o tenga previsto gestionar la sociedad gestora.
- f) En su caso, el contrato de delegación de la gestión de las SCR y SICC.

Las entidades de capital riesgo con tal de poder inscribirse en el Registro mercantil o en los Registros de la CNMV están obligadas a incluir en su razón social la denominación respectiva o su abreviatura: "sociedad de capital-riesgo" (SCR), "fondo de capital-riesgo" (FCR), "entidades de inversión colectiva de tipo cerrado" (EICC) o "sociedad gestora de entidades de capital-riesgo" (SGEGR). Si la denominación es contraria al régimen establecido, podrán ser sancionadas por la CNMV con multas coercitivas por importe de hasta 300.000 euros.

IV.7.1.3.- LIMITACIONES

IV.7.1.3.1.- COEFICIENTE OBLIGATORIO DE INVERSIÓN

Una de las limitaciones más importantes de las ECR es la obligación de invertir y mantener, un porcentaje mínimo del 60 por ciento de su activo computable³³⁰ en los siguientes activos:

- a) Acciones u otros valores o instrumentos financieros que puedan dar derecho a la suscripción o adquisición de aquéllas y participaciones en el capital de empresas que se encuentren dentro de su ámbito de actividad principal.
- b) Préstamos participativos a empresas que se encuentren dentro de su ámbito de actividad principal, cuya rentabilidad esté completamente ligada a los beneficios o pérdidas de la empresa de modo que sea nula si la empresa no obtiene beneficios.
- c) Otros préstamos participativos a empresas que se encuentren dentro de su ámbito de actividad principal, hasta el 30 por ciento del total del activo computable.
- d) Acciones o participaciones de ECR

³³⁰ Resultado de sumar el importe de patrimonio neto, los préstamos participativos recibidos y las plusvalías latentes netas de efecto impositivo, con los ajustes que se prevean de conformidad con lo dispuesto por la CNMV.

También se entenderán incluidas en el coeficiente obligatorio de inversión la concesión de financiación que cumpla los requisitos de las letras b) y c) anteriores, la inversión en acciones y participaciones en el capital de empresas no financieras que coticen o se negocien en un segundo mercado de una bolsa española o equivalente de otros países y la concesión de préstamos participativos a las mismas. Estos mercados deben cumplir simultáneamente ciertos requisitos para que sean considerados aptos, estos son:

- a) Tratarse de un segmento especial o de un mercado extranjero cuyos requisitos de admisión sean similares a los establecidos en la normativa española para los sistemas multilaterales de negociación.
- b) Tratarse de un mercado especializado en valores de pequeñas y medianas empresas.
- c) Estar situado en Estados miembros de la Unión Europea o en terceros países, siempre que dicho tercer país no figure en la lista de países y territorios no cooperantes establecida por el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales y haya firmado con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

En el caso de que una ECR tenga una participación o tenga concedido un préstamo participativo en una entidad que sea admitida a cotización en un mercado no incluido en el apartado anterior, dicha participación podrá computarse dentro del coeficiente obligatorio de inversión durante un plazo máximo de tres años, contados desde la fecha en que se hubiera producido la admisión a cotización de esta última. Transcurrido el plazo señalado, dicha participación deberá computarse dentro del coeficiente de libre disposición.

Este coeficiente obligatorio de inversión deberá cumplirse al finalizar cada ejercicio social.

Sin embargo, la Ley 22/2014 dispone expresamente en el artículo 14 que las ECR también podrán invertir en otras ECR constituidas conforme a la misma Ley y en entidades extranjeras similares, incluso hasta el 100 por cien de su activo computable y sin incumplir el coeficiente obligatorio de inversión.

La inversión en entidades extranjeras a que se refiere el apartado anterior deberá cumplir ciertos requisitos adicionales para que se compute dentro del coeficiente obligatorio. Así pues, será preciso que las propias entidades o sus sociedades

gestoras estén establecidas en Estados miembros de la Unión Europea o en terceros países, siempre que dicho tercer país no figure en la lista de países y territorios no cooperantes establecida por el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales y haya firmado con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; y que, cualquiera que sea su denominación o estatuto, ejerzan, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, las actividades similares a las realizadas por las ECR reguladas en esta Ley.

IV.7.1.3.2.- LIMITACIONES DE GRUPO Y DIVERSIFICACIÓN DE LAS INVERSIONES

En cualquier caso, la ECR inversora no podrá invertir más del 25 por ciento del activo computable en una misma empresa y del 35 por ciento en empresas pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

Este 25 por ciento del activo computable puede ser invertido en empresas pertenecientes al mismo grupo de la ECR o al de su sociedad gestora, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que los estatutos o reglamentos contemplen estas inversiones.
- b) Que la entidad o, en su caso, su sociedad gestora disponga de un procedimiento formal, recogido en su reglamento interno de conducta, que permita evitar conflictos de interés y cerciorarse de que la operación se realiza en interés exclusivo de la entidad. La verificación del cumplimiento de estos requisitos corresponderá a una comisión independiente creada en el seno de su consejo o a un órgano independiente al que la sociedad gestora encomiende esta función.
- c) Que en los folletos y en la información pública periódica de la entidad se informe con detalle de las inversiones realizadas en entidades del grupo.

Tan sólo a estos efectos se considerará que las empresas en las que participen directamente las ECR, no son empresas pertenecientes al grupo de la ECR de que se trate.

Los porcentajes del coeficiente de inversión mencionados podrán ser incumplidos temporalmente por la ECR durante los primeros tres años, a partir de su inscripción en el correspondiente registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores o en el supuesto de devolución de aportaciones a partícipes o socios, en este último caso, los porcentajes se computarán teniendo en cuenta el patrimonio neto existente antes de realizarse dicha devolución (art. 17.3 Ley 22/2014).

A parte de la limitación del coeficiente obligatorio de inversión de las ECR y de la limitación del tope que una ECR puede invertir en una misma empresa o en mismo grupo de sociedades, el Ministro de Economía y Competitividad y, con su habilitación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, podrán establecer otras limitaciones a la inversión en determinados tipos de activos o actividades, un coeficiente mínimo de liquidez a mantener, en su caso, por las ECR, y límites a la financiación ajena que puedan obtener las ECR.

En todo caso, las ECR solo podrán invertir en titulizaciones cuyo originador retenga al menos el 5 por ciento y estarán sometidas a los límites a las posiciones de titulización previstos en el Reglamento Delegado (UE) n.º 231/2013 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2012, por el que se complementa la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo referente a las exenciones, las condiciones generales de ejercicio de la actividad, los depositarios, el apalancamiento, la transparencia y la supervisión.

IV.7.1.3.3.- LÍMITES A LA COMERCIALIZACIÓN DE ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

De acuerdo con el artículo 75 de la Ley 22/2014 las ECR pueden comercializar sus acciones o participaciones exclusivamente a Inversores Profesionales. Como única excepción de la regla, se permite la comercialización a Inversores Minoristas siempre y cuando, previamente a la suscripción o adquisición de las acciones o participaciones, la ECR entregue al inversor el folleto informativo, el cual contendrá el reglamento de gestión o los estatutos sociales, el informe anual y, en caso de sociedades, el acuerdo de delegación de la gestión.

Además, los Inversores Minoristas deberán reunir las siguientes condiciones:

- a) Que tales inversores se comprometan a invertir como mínimo 100.000 euros, y
- b) que tales inversores declaren por escrito, en un documento distinto del contrato relativo al compromiso de inversión, que son conscientes de los riesgos ligados al compromiso previsto.

IV.7.1.3.4.- LÍMITES AL APALANCAMIENTO FINANCIERO

El apalancamiento financiero permite a las ECR incrementar la rentabilidad de las inversiones, a costa de asumir mayor riesgo. Debido al incremento de riesgo la Ley adopta una serie de restricciones al apalancamiento.

En caso de recurrir a apalancamiento las SGEIC (o sociedades autogestionadas) son las que al elaborar su política de apalancamiento deben fijar el nivel máximo de apalancamiento³³¹ de las ECR que gestionan y cómo recurrirán a esta forma de financiación (art. 62.5 Ley 22/2014), además deben establecer un sistema adecuado de gestión de la liquidez, con adopción de procedimientos que permitan controlar el riesgo de liquidez de las ECR y/o EICC gestionadas, con el objetivo de que éstas puedan cumplir sus obligaciones. En caso de constituirse una sociedad autogestionada, será esta misma la que deberá establecer el sistema a seguir. El sistema de gestión de liquidez debe incluir pruebas periódicas de resistencia, tanto en condiciones de liquidez como excepcionales.

Con el fin de proporcionar transparencia y controlar el nivel de apalancamiento las SGEIC deberán proporcionar la información necesaria tanto al inversor como a la CNMV.

³³¹ Para el cálculo del apalancamiento el Reglamento Delegado (UE) 231/2013 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2012 contempla determinadas normas en la Sección 2 del Reglamento (artículo 4, apartado 3, de la Directiva 2011/61/UE).

El inversor deberá ser informado, con carácter previo a la adquisición de las acciones o participaciones, con el correspondiente folleto informativo el cual contendrá: las circunstancias en las que la ECR o EICC podrá recurrir al apalancamiento, los tipos y fuentes de apalancamiento permitidos y los riesgos conexos; las restricciones que, en su caso, se apliquen al recurso al apalancamiento y a los acuerdos colaterales y de reutilización de activos, así como del nivel máximo de apalancamiento al que la SGEIC podrá recurrir por cuenta de la ECR o EICC (art. 68.1 a) Ley 22/2014).

Posteriormente, las SGEIC que gestionen ECR o EICC que recurran al apalancamiento también deberán informar periódicamente a los inversores, con la frecuencia establecida en sus reglamentos o estatutos y, en todo caso, como mínimo en el informe anual (art. 69.2 Ley 22/2014):

- a) De los cambios en cuanto al nivel máximo de apalancamiento al que la sociedad gestora podría recurrir por cuenta de la ECR o EICC, así como todo derecho de reutilización de colaterales o garantías, y
- b) del importe total del apalancamiento empleado por la ECR o EICC.

La CNMV será informada por las SGEIC del nivel global de apalancamiento de cada entidad de inversión que gestionen, desglosando la parte del apalancamiento que se deriva de la toma en préstamo de efectivo o valores y la que esté implícita en los derivados financieros, así como información sobre la medida en que los activos de la entidad de inversión han sido reutilizados.

Dicha información incluirá la identidad de las cinco mayores fuentes de préstamo de efectivo o valores de cada una de las entidades de inversión gestionados por la sociedad gestora, y el apalancamiento obtenido de cada una de ellas (art. 70.4 Ley 22/2014).

Será la CNMV la que supervisará los límites al apalancamiento y la adecuación de los procesos de evaluación crediticia realizados por las SGEIC (art. 87 Ley 22/2014).

IV.7.1.4.- CLASES

Las ECR pueden adoptar diferentes formas jurídicas: de sociedades de capital riesgo (SCR), de fondos de capital riesgo (FCR) o pueden constituirse como ECR-Pyme, las cuales podrán adoptar la forma jurídica de sociedad de capital riesgo-Pyme (o SCR-Pyme) o de fondo de capital riesgo-Pyme (o FCR-Pyme).

IV.7.1.4.1.- SOCIEDADES DE CAPITAL RIESGO

Las sociedades de capital-riesgo revisten la forma de sociedades anónimas, por lo tanto, en todo lo no previsto en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras, se regirán supletoriamente por la Ley de Sociedades de Capital.

El capital suscrito mínimo de las SCR será de 1.200.000 euros, debiendo desembolsar en el momento de su constitución al menos el 50% y el resto dentro de 3 años desde su constitución. Posteriormente se podrán realizar desembolsos adicionales al capital social mínimo o ampliaciones que deberán cumplir en todo caso el mínimo del coeficiente obligatorio de inversión.

El capital social estará representado por acciones que, a su vez, estarán representadas mediante títulos, en cuyo caso serán nominativas, o mediante anotaciones en cuenta. Se permitirá la emisión de acciones de clases distintas a la general de la sociedad, siempre que cualquier trato preferencial recibido por sus tenedores y las condiciones para el acceso a dicho trato estén adecuadamente reflejados en los estatutos de la sociedad.

En sus estatutos sociales se recogerán, además de las especificaciones previstas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, la política de inversiones, así como la posibilidad de delegar la gestión de las inversiones.

Las SCR se encuentran sujetas al régimen de autorización, supervisión, inspección y sanción por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por lo que la transformación, fusión, escisión y las demás operaciones societarias que realice una SCR, o que conduzcan a la creación de una SCR, deben ser notificadas a la CNMV. Si se trata de SCR autogestionada, se debe comunicar una modificación de las condiciones de autorización.

IV.7.1.4.2.- FONDOS DE CAPITAL RIESGO

Los fondos de capital-riesgo son patrimonios separados sin personalidad jurídica, pertenecientes a una pluralidad de inversores, cuya gestión y representación corresponde a una sociedad gestora, que ejerce las facultades de dominio sin ser propietaria del fondo.

El capital suscrito mínimo de los FCR es de 1.650.000 euros. El patrimonio del FCR está dividido en participaciones que conferirán a su titular un derecho de propiedad sobre el mismo. Las participaciones no tendrán valor nominal, tendrán la condición de valores negociables y podrán representarse mediante certificados nominativos o mediante anotaciones en cuenta.

El valor de cada participación será el resultado de dividir el patrimonio del fondo por el número de participaciones en circulación, ajustado, en su caso, a los derechos económicos correspondientes a la clase de participación, valorando aquél de acuerdo con los criterios que establezca el Ministro de Economía y Competitividad o, con su habilitación expresa, la CNMV. Se permitirá la emisión de participaciones con características distintas a las participaciones generales del fondo siempre que esta posibilidad, las características de dichas participaciones y las posibles condiciones para su acceso estén adecuadamente reflejadas en el reglamento del fondo.

El FCR quedará disuelto, abriéndose en consecuencia el período de liquidación, por (art. 37 Ley 22/2014):

- el cumplimiento del término o plazo;
- las causas que se establezcan en su reglamento de gestión ; o
- siempre que se produzca el cese de su gestora sin que otra asuma la gestión

El reglamento de gestión ha de contener los mecanismos de adopción del acuerdo de disolución así como las normas para la disolución y liquidación del fondo. Una vez adoptado el acuerdo de disolución del fondo, se abre el período de liquidación, quedando suspendidos los derechos de suscripción de participaciones. La liquidación del fondo se realiza por su sociedad gestora o por cualquier otra entidad designada de conformidad con lo previsto en el reglamento de gestión del fondo, la cual actuará con la mayor diligencia y en el más breve plazo posible. Una

vez realizada la liquidación la sociedad gestora estará obligada a elaborar los correspondientes estados financieros, que posteriormente serán auditados, y a determinar el remanente positivo que deba ser atribuido a las personas o entidades de conformidad con lo establecido en el reglamento de gestión del fondo. Finalmente, al igual que todas las entidades de capital riesgo, los FCR se encuentran bajo la supervisión de la CNMV por lo que una vez efectuada la liquidación, deberá solicitarse la cancelación del FCR en el registro de la CNMV.

IV.7.1.4.3.- ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO - PYME

La Ley 22/2014 introduce varias novedades frente a su predecesora, la Ley 25/2005, de 24 de noviembre. Una de las novedades es a creación de la figura de las entidades de capital-riesgo-pyme. Esta figura permite invertir un 70 por ciento de su patrimonio en participaciones de pyme, participando en su gestión y haciendo labores de asesoramiento.

Este tipo de entidades gozan de un régimen financiero más flexible, pudiendo hacer un mayor uso tanto de préstamos participativos, como de deuda para proveer de financiación a estas pyme.

Dentro de las formas jurídicas ya enunciadas que pueden adoptar las ECR encontramos que a su vez pueden optar por constituirse como ECR-Pyme (o SCR-Pyme o FCR-Pyme) siempre cumpliendo con un seguido de requisitos:

En primer lugar, en las ECR-Pyme el coeficiente obligatorio de inversión debe ser de al menos el 75 por ciento de su activo computable en los instrumentos financieros que provean de financiación a las empresas que sean objeto de su actividad y que cumplan con las siguientes condiciones (art. 21):

- a) Que, en el momento de la inversión, no estén admitidas a cotización en un mercado secundario regulado o sistema multilateral de negociación.
- b) Que, en el momento de la inversión, tengan menos de 250 empleados.
- c) Que, en el momento de la inversión, o bien su activo anual no supere los 43 millones de euros, o bien su volumen de negocios anual no supere los 50 millones de euros.

- d) Que no se trate de una institución de inversión colectiva.
- e) Que no se trate de empresas financieras o de naturaleza inmobiliaria.
- f) Que estén establecidas en Estados miembros de la Unión Europea o en terceros países, siempre que dicho tercer país no figure en la lista de países y territorios no cooperantes establecida por el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales y haya firmado con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

En segundo lugar, el capital mínimo suscrito de estas entidades debe ser de 900.000 euros, que al igual que las SCR deberá ser desembolsado en el momento de la constitución, al menos, el 50 por ciento y el resto, en una o varias veces, dentro del plazo de tres años desde la constitución.

Por último, las ECR-Pyme no podrán invertir más del 40 por ciento de su activo computable en el momento de la inversión en una misma empresa, ni más del 40 por ciento en empresas pertenecientes al mismo grupo de sociedades³³² (art. 23), mientras que en las ECR el porcentaje máximo del activo computable invertible en una misma empresa es del 25 por ciento y del 35 por ciento en empresas pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

Además a diferencia de las ECR, las ECR-Pyme no podrán invertir en empresas pertenecientes a su grupo o al de su sociedad gestora, no obstante, a estos porcentajes de inversión les será aplicable las mismas reglas de incumplimiento previstas para las ECR.

³³² De acuerdo con el artículo 42 del CCom existe un grupo de sociedades cuando una de ellas ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores (...)

IV.7.1.4.4.- CUADRO RESUMEN PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

	SCR	FCR	ECR-Pyme
Forma	Sociedad anónima y por tanto, tiene personalidad jurídica propia.	Patrimonios separados sin personalidad jurídica, pertenecientes a una pluralidad de inversores	Pueden constituirse como SCR-Pyme o como FCR-Pyme
Actuación	Por ellas mismas puesto que tienen personalidad jurídica, pero también pueden recoger en sus estatutos sociales la posibilidad de delegar la gestión a una SGEIC o una SGIIC.	La gestión y administración la llevará a cabo necesariamente una Sociedad Gestora.	Su actuación variará según se constituya como SCR-Pyme o como FCR-Pyme siguiendo las características de cada tipo.
Capital mínimo	1.200.000 euros	1.650.000 euros	900.000 euros
Constitución	Desembolso de al menos el 50% del capital social y el resto, dentro del plazo de 3 años desde la constitución de la sociedad. Contrato de constitución formalizado en escritura pública.	Puesta en común del efectivo. La formalización del contrato en escritura pública no es un requisito, sino que es potestativo, es decir, también se puede formalizar en documento privado.	Desembolso de al menos, el 50 por ciento y el resto, en una o varias veces, dentro del plazo de 3 años desde la constitución de la sociedad.

IV.7.2.- SOCIEDADES GESTORAS DE ENTIDADES DE ENTIDADES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE TIPO CERRADO

Las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado son sociedades anónimas cuyo objeto social principal es la administración y gestión de fondos de capital- riesgo y de activos de sociedades de capital-riesgo, así como de la gestión y control de las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado (art. 41 Ley 22/2014).

Es preciso hacer inciso a que con la reforma ejercida por la Ley 22/2014, a partir de la cual las facultades de las anteriores sociedades gestoras de entidades de capital riesgo (SGECR) se amplían con la creación de las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y es desde ese momento en que a parte de la gestión de las ECR, las sociedades gestoras pasan a poder ejercer estas funciones de control y gestión sobre las EIIC. De esta forma, desaparecen las SGEC y quedan sustituidas por las actuales SGEIC. Sin embargo, no conviene confundir las SGEIC con las Sociedades gestoras de las Instituciones de Inversión Colectiva (SGIIC), que son las encargadas de gestionar las denominadas Instituciones de Inversión Colectiva de carácter abierto ya tratadas en el apartado cuarto de este capítulo.

La disposición adicional primera de la Ley 22/2014 prevé la transformación de las sociedades gestoras de ECR ya autorizadas de conformidad con la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras, en SGEIC. Esta se produjo con la entrada en vigor de la nueva Ley, sin que fuese necesaria nueva autorización. Dichas sociedades gestoras se vieron obligadas a adaptar el uso de la denominación «sociedades gestoras de ECR» por el de «SGEIC» así la Comisión Nacional del Mercado de Valores y, en su caso, el Registro Mercantil tienen la obligación de adaptar sus registros para recoger esta circunstancia.

Por lo tanto, el marco jurídico de las SGEIC lo encontramos en la L22/2014, sin embargo, en lo no previsto en esta Ley acudiremos a la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva y a la LSC supletoriamente por tratarse de una sociedad anónima.

El objeto social principal de las SGEIC es servir de medio o instrumento para que las ERC y las EIC desarrollen su operativa³³³ y como actividad complementaria la

³³³ (Martinez-Echevarria, 2012) Hace crítica a la diferenciación que hace la Ley 25/2005 y que conserva la 22/2014 de objeto social principal y objeto social complementario, cuando el objeto social principal resulta impreciso, por lo que la “Ley está categorizando actividades cuando todas ellas están incluidas dentro de un único objeto social. Sin embargo, el artículo 43 de la Ley 22/2014 implícitamente da a entender que las

Ley prevé que las SGEIC podrán realizar tareas de asesoramiento a las empresas no financieras que gestionen o, en el marco de una delegación con respecto a otras ECR (art. 10 y 43.1 b) Ley 22/2014), mientras que las SCR autogestionadas no podrán realizar estas actividades con respecto a otras entidades (art. 42.5 Ley 22/2014). Esta actividad de gestión de fondos de capital-riesgo y activos de sociedades de capital-riesgo, no es absoluta de las SGEIC, sino que el artículo 47 de la Ley dispone que también puede ser realizada por las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva³³⁴, rigiéndose a estos efectos por la Ley 22/2014.

Cada ECR y EICC tendrá una sola gestora (SGEIC). En el caso de las SCR, ellas mismas podrán actuar como sociedad gestora si el órgano de gobierno no decide delegar sus funciones a una SGEIC externa. Por lo tanto, podemos diferenciar ente sociedades gestoras y sociedades autogestionadas.

IV.7.2.2.- CONSTITUCIÓN

Para ejercer su actividad, las SGEIC y las SCR y SCII autogestionadas españolas deberán obtener la autorización de la CNMV siendo por ello sociedades reguladas o sociedades sometidas a regulación y supervisión.

El proceso de constitución que deben seguir es el siguiente (también para las SCR o SICC autogestionadas):

- Autorización de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

SGEIC tienen dos: el objeto principal y el objeto social complementario. Tal vez habría sido mejor distinguir, dentro del objeto social, entre actividad principal y actividad complementaria”.

³³⁴ De esta forma lo dispone el artículo 40 (modificado por la ley 22/2014) de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de IIC: “1. Las SGIIC podrán ser autorizadas para realizar las siguientes actividades:

- b) Administración, representación, gestión y comercialización de entidades de capital riesgo, de Entidades de Inversión Colectiva Cerradas, de Fondos de Capital Riesgo Europeos (FCRE) y de Fondos de Emprendimiento Social Europeos (FESE), en los términos establecidos por la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.”

- Escritura pública de constitución.
- Inscripción en el Registro Mercantil.
- Inscripción en el registro administrativo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

La CNMV deberá responder a la solicitud de constitución de forma motivada dentro de los tres meses siguientes a su presentación, si no responde dentro de éste plazo, el cual puede ser prolongado debido a circunstancias específicas, el silencio administrativo será positivo (de acuerdo con lo previsto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

Una vez recibida la notificación de la autorización por parte de la CNMV, la SGEIC debe dar comienzo sus actividades específicas del objeto social en el plazo de 12 meses, sino la propia CNMV declarará expresamente la caducidad de la autorización.

Para conseguir la autorización de la CNMV, estas sociedades tienen que cumplir también varios requisitos económicos, estos son (art. 48 Ley 22/2014):

- El capital social mínimo inicial debe estar íntegramente desembolsado. Este será de 300.000 euros en el caso de las SICC autogestionadas y de 125.000 euros en el caso de las SGEIC.
- Tenencia de recursos propios adicionales que sean adecuados para cubrir los posibles riesgos derivados de la responsabilidad profesional en caso de negligencia profesional³³⁵ o suscribir un seguro de responsabilidad civil profesional

Las SGEIC tienen que designar un depositario para cada ECR o SICC que gestionen, siempre que sus activos bajo gestión superen los 100 millones (500 millones según los casos).

³³⁵ La propia Ley dispone lo que debe entenderse por recursos propios adicionales adecuados para cubrir los posibles riesgos derivados de la responsabilidad profesional en caso de negligencia profesional y estos serán el 0,01 por ciento del patrimonio gestionado (art. 48 a) 3º i) Ley 22/2014).

Por otro lado, las SGEIC son las responsables a su vez de garantizar el cumplimiento por parte de las entidades que gestiona de lo previsto en la Ley. Para eximirse de su responsabilidad las sociedades gestoras no solo tendrán que informar a la CNMV de los incumplimientos sino que además están obligadas a adoptar las medidas necesarias que sean exigidas por la Comisión para el cumplimiento por parte de la ECR o EIC. Por lo tanto, controlando a las SGEIC la CNMV controla también, de forma indirecta, a las ECR y EICC.

IV.7.2.3.- CONDICIONES PARA EL EJERCICIO DE LAS SGEIC

El artículo 59 de la Ley 22/2014 impone a las SGEIC varias obligaciones que deben cumplir:

- a) Actuar en interés de los partícipes o accionistas en las inversiones y patrimonios que gestionen;
- b) Operar, en el ejercicio de su actividad, honestamente con la competencia, el esmero y la diligencia debidos y con lealtad;
- c) Poseer y utilizar con eficacia los recursos y procedimientos necesarios para llevar a buen término su actividad empresarial;
- d) Tomar todas las medidas que razonablemente quepa esperar para evitar conflictos de intereses y, cuando no puedan ser evitados, para detectar, gestionar y controlar y, si procede, revelar, dichos conflictos de intereses con el fin de evitar que perjudiquen los intereses de las entidades de inversión y de sus inversores y asegurar que las entidades de inversión que gestionen reciban un trato equitativo;
- e) Tratar de forma equitativa a todos los inversores de las entidades de inversión que gestionen. Ningún inversor en una entidad de inversión podrá recibir un trato preferente, salvo que así se establezca en los reglamentos o los documentos constitutivos de la entidad de inversión de que se trate.

En todo caso, las SGEIC serán responsables frente a los partícipes o accionistas de todos los perjuicios que les causaren por el incumplimiento de las obligaciones a las que estuvieran sometidas conforme a esta Ley y en los reglamentos o estatutos de las ECR o EICC que gestionen. Esta responsabilidad no se verá en ningún caso afectada por el hecho de que la SGEIC delegue funciones en terceros, ni por una nueva subdelegación. Sin embargo, la sociedad gestora delegar sus funciones hasta el extremo de convertirse en una entidad instrumental o vacía de contenido y que por lo tanto, en esencia, no pueda ser considerada gestora de la ECR o EICC (art. 65.4 Ley 22/2014).

A raíz de esta responsabilidad de las SGEIC, vemos como cobran sentido los requisitos económicos necesarios para conseguir la autorización de la CNMV, puesto que se trata de una serie de recursos que permitirán a la sociedad gestora hacer frente a sus obligaciones en caso de incurrir en responsabilidad (art. 48 Ley 22/2014).

IV.7.2.4.- LA PÉRDIDA, SUSPENSIÓN Y RENUNCIA DE LA AUTORIZACIÓN OTORGADA POR LA CNMV

Del mismo modo que la Comisión Nacional del Mercado de Valores tiene la competencia de autorización de las sociedades gestoras, también le competen la caducidad, a la cual ya hemos hecho referencia anteriormente, la revocación, la suspensión y la aceptación de la revocación de la autorización otorgada a las SGEIC.

La CNMV, a su vez, tendrá la obligación de informar a la Autoridad Europea de Valores y Mercados, con periodicidad trimestral, de las autorizaciones concedidas o revocadas.

En lo referente a la revocación de una sociedad gestora, la Ley dispone que esta se producirá cuando se cumpla alguno de los supuestos mencionados en el artículo 46 del texto legal, estos son:

- a) Por incumplir cualquiera de los requisitos establecidos para obtener la autorización y para ejercer la actividad según lo previsto en esta Ley. No obstante, en el caso de que los recursos propios de una sociedad gestora

desciendan por debajo de los límites fijados, la Comisión Nacional del Mercado de Valores podrá, de manera excepcional y motivada, conceder un plazo no superior a seis meses para que se corrija la situación o cesen las actividades de la sociedad gestora.

- b) Por renuncia expresa a la autorización, independientemente de que se transforme en otra entidad o acuerde su disolución.
- c) Por haber obtenido la autorización con base en declaraciones falsas u omisiones o por otro medio irregular.
- d) Cuando existan razones fundadas y acreditadas respecto de que la influencia ejercida por las personas que posean una participación significativa en una SGEIC pueda resultar en detrimento de la gestión sana y prudente de la misma, dañando gravemente su situación financiera.
- e) Si se acuerda la apertura de un procedimiento concursal respecto a la sociedad gestora.
- f) Cuando se dé alguna de las causas de disolución forzosa previstas en el artículo 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.
- g) Cuando se derive de una sanción impuesta según lo previsto en esta Ley.
- h) Cuando durante un período superior a un año no ejerza la actividad encomendada en su objeto social. En el caso de las SGEIC, se entenderá que esto sucede cuando transcurra dicho periodo sin gestionar una ECR o una EICC.
- i) El incumplimiento grave y sistemático de las obligaciones en relación con la llevanza de los registros de partícipes o accionistas.
- j) El incumplimiento durante tres meses de las obligaciones con el Fondo de Garantía de Inversiones previsto en el título VI de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- k) Cuando el informe de auditoría de las cuentas anuales se haya emitido con opinión denegada.
- l) Cuando se infrinjan de manera grave o sistemática las disposiciones previstas en esta Ley o en el resto de normas que regulen el régimen jurídico de las SGEIC.

El procedimiento de revocación puede ser iniciado tanto de oficio como a instancia de parte y deberá ser resuelto en el plazo de 6 meses desde su inicio. Si una vez transcurridos estos 6 meses no hubiese recaído resolución los efectos serán los previstos en el artículo 25 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas³³⁶.

Cuando se trate de Entidades de capital riesgo autogestionadas que hubiesen acordado su disolución forzosa por alguna de las causas previstas en el artículo 363 de la LSC³³⁷ también se entenderá revocada la autorización.

Por otro lado, la autorización concedida a una SGEIC, una SCR autogestionada o una SICC autogestionada podrá ser suspendida, total o parcialmente, mediante un procedimiento de revocación, cuando se infrinjan de manera grave las disposiciones previstas en Ley 22/2014 o en caso de apertura de expediente

³³⁶ En los procedimientos iniciados por el interesado la regla general es el efecto estimatorio del silencio administrativo, con algunas excepciones. Mientras que si el procedimiento es iniciado de oficio este será desestimatorio en procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas favorables y en los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen el efecto del silencio será la caducidad. Sin embargo, si el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución.

³³⁷ De acuerdo con el artículo 363 sociedades de capital deberán disolverse:

- a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social. En particular, se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año.
- b) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto.
- c) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.
- d) Por la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.
- e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.
- f) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley.
- g) Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.
- h) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.

La sociedad comanditaria por acciones deberá disolverse también por fallecimiento, cese, incapacidad o apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de todos los socios colectivos, salvo que en el plazo de seis meses y mediante modificación de los estatutos se incorpore algún socio colectivo o se acuerde la transformación de la sociedad en otro tipo social.

sancionador por infracción grave o muy grave. La suspensión parcial afectará a algunas de las actividades o al alcance con el que estas se autorizaron.

Por último, la autorización concedida por la CNMV también puede ser renunciada de forma expresa por la sociedad gestora, independientemente de que se transforme en otra sociedad gestora o acuerde su disolución. En estos casos, las SGEIC deberán comunicar a la CNMV, que la aceptará expresamente a menos que existan razones fundadas para considerar que la cesación de actividad puede ocasionar riesgos graves a la estabilidad del mercado.

IV.7.2.5- SUSTITUCIÓN

La ley otorga a la CNMV la facultad de acordar la sustitución de la sociedad gestora, sin embargo, las SGEIC también pueden solicitar su sustitución, por lo tanto, cabe tanto la sustitución forzosa como la voluntaria.

Para llevar a cabo la sustitución voluntaria será preciso seguir los términos y procedimientos previstos en los estatutos y en el reglamento de la SGEIC, pues los supuestos y mecanismos necesarios para la sustitución de la sociedad gestora son parámetros obligatorios que deben aparecer en el contenido del reglamento de gestión de las ECR (art. 33 Ley 22/2014).

A partir de aquí, si es la propia SGEIC la que pretende solicitar su sustitución esta deberá presentar solicitud formulada ante la CNMV de forma conjunta con la nueva sociedad gestora en la que esta se manifieste dispuesta a aceptar tales funciones (art. 57 Ley 22/2014).

Si en cambio son los partícipes o accionistas de las ECR o EICC los que pretenden la sustitución podrán solicitarlo a la CNMV siempre que presenten una sustituta que se manifieste dispuesta a aceptar tales funciones.

La sustitución forzosa se producirá en caso de declaración de concurso de la sociedad gestora. En este caso, la administración concursal deberá solicitar el cambio conforme al procedimiento descrito para la sustitución voluntaria. Si la administración concursal no solicita la sustitución o bien, en caso de cese de

actividad por cualquier causa, la CNMV podrá acordarla dando inmediata comunicación de ella al juez del concurso³³⁸.

De no producirse la aceptación de la nueva gestora en el plazo de un mes, los FCR y FICC gestionados entrarán en disolución.

En ambos casos, los efectos de la sustitución se producirán desde el momento de la inscripción de la modificación reglamentaria o estatutaria en la CNMV.

IV.7.3.- SOCIEDADES GESTORAS DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA QUE GESTIONAN ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

Las SGIIC son sociedades anónimas cuyo objeto social consistirá en la gestión de las inversiones, el control y la gestión de riesgos, la administración, representación y gestión de las suscripciones y reembolsos de los fondos y las sociedades de inversión, además, con la entrada en vigor de la Ley 22/2014, éstas también podrán ser autorizadas para realizar administración, representación, gestión y comercialización de entidades de capital riesgo, de Entidades de Inversión Colectiva Cerradas, de Fondos de Capital Riesgo Europeos (FCRE) y de Fondos de Emprendimiento Social Europeos (FESE) (art. 40.1 b) Ley 35/2003)

De esta forma, vemos como las SGIIC ahora tienen la posibilidad de gestionar tanto las EIIC como las ECR (art. 47 Ley 22/2014) por lo que la Ley 22/2014 será de aplicación no solo a las sociedades gestoras de entidades de tipo cerrado (SGEIC) constituidas de acuerdo con lo previsto en el Título II, sino también a las sociedades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva (SGIIC) que gestionen ECR, EICC, FCRE o FESE (art. 5.2 Ley 22/2014). Sin embargo, la ley 22/2014 no permite la gestión a la inversa, es decir, no da a las SGEIC la posibilidad de gestionar instituciones de inversión colectiva.

Las SGIIC que pretendan gestionar ECR o EICC deberán presentar en la Comisión Nacional del Mercado de Valores la siguiente documentación:

- a) Solicitud de autorización de modificación de sus estatutos sociales.
- b) Memoria descriptiva que contenga la información a que se refiere el artículo 45.3³³⁹ en relación con todas las ECR o EICC que pretende gestionar y en la

³³⁸ (MARTINEZ-ECHEVARRIA, 2012)

que se acredite el cumplimiento de los mismos requisitos necesarios para la autorización por parte de la CNMV de las SGEIC (art. 48 Ley 22/2014).

IV.7.4.- ESPECIAL MENCIÓN A LOS BUSINESS ANGELS COMO ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

El término “business angels” aparece en los inicios del desarrollo de Silicon Valley, en los Estados Unidos, cuando en 1938, Fredrick Terman, entonces decano del Departamento de Ingeniería de la Universidad de Stanford, presta 500 \$USA y todo su apoyo, a dos de sus licenciados, Hill Hewlett y Fred Packard, para que pudieran desarrollar su proyecto empresarial, el cual, con el paso del tiempo se convertiría en una empresa de referencia a nivel mundial, la multinacional “Hewlett Packard”, mas conocida por sus siglas “HP”.

Hoy, después de 60 años, la esencia de los “business angels” continúa siendo la misma. Un “business angels” es un particular, ya sea un empresario, un directivo de una empresa, un ahorrador o un emprendedor, con solvencia financiera que, a título privado, aporta “capital inteligente” a un determinado proyecto, es decir,

³³⁹ El artículo 45.3 de la Ley 22/2014 dispone que “las SGEIC españolas y las SCR o SICC autogestionadas españolas que soliciten autorización deberán asimismo presentar a la Comisión Nacional del Mercado de Valores la siguiente información en relación con las ECR y EICC que tengan previsto gestionar:

- a) Información sobre las estrategias de inversión, incluidos los tipos de fondos subyacentes y la política de la sociedad gestora en relación con el uso de apalancamiento, así como los perfiles de riesgo y otras características de las entidades que gestione o tenga previsto gestionar, con información sobre los Estados miembros o terceros países en cuyo territorio estén establecidos o esté previsto que se establezcan.
- b) Información sobre el lugar en que se encuentra establecida la entidad principal si la entidad que tenga previsto gestionar es una entidad subordinada.
- c) El reglamento o los documentos constitutivos de cada una de las entidades que tenga previsto gestionar la sociedad gestora.
- d) Información sobre las disposiciones adoptadas para el nombramiento del depositario de conformidad con el artículo 50 para cada una de las entidades que tenga previsto gestionar la sociedad gestora.
- e) Toda información adicional contemplada en el artículo 68 en relación con cada una de las entidades que gestione o tenga previsto gestionar la sociedad gestora.
- f) En su caso, el contrato de delegación de la gestión de las SCR y SICC.

aporta la financiación necesaria, conocimientos técnicos y su red de contactos personales.³⁴⁰

Los ángeles inversores o *business angels* no son sino "inversores particulares, personas físicas o jurídicas, que invierten parte de su patrimonio en el capital de empresas nuevas o en fase de crecimiento y que, a su vez, aportan, como valor añadido a dichas empresas, experiencia y contactos profesionales"³⁴¹.

En España, la figura del "business angels" es relativamente reciente, apareciendo en el año 2000, siendo su perfil el de un ex alto directivo, con lo que se denomina en el argot "bolsillos hondos" (entre uno y dos millones de euros) disponibles para apostar por jóvenes empresas, generalmente, ligadas a la biotecnología, programación o Internet.

Si nos remitimos a la definición de entidades de capital riesgo del artículo 9.1 de la Ley 22/2014, constatamos que, las entidades *Business Angels* podrían incluirse en definición: "entidades financieras cuyo objeto principal consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras y de naturaleza no inmobiliaria que, en el momento de la toma de participación, no coticen en el primer mercado de Bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la Unión Europea o del resto de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)". No obstante, aunque los "business angels" se encuadran dentro de la figura genérica del capital riesgo, algunos autores³⁴² piensan que existen importantes diferencias entre uno y otro modelo de financiación.

- Ofrecen su propio dinero, mientras que las entidades de capital riesgo invierten habitualmente recursos de terceros.
- Suelen invertir en zonas próximas a su lugar de residencia.

³⁴⁰ (ANGEL LUIS VAZQUEZ TORRES, DOMINGO CARBAJO VASCO, FIDELIO LOPEZ PELAEZ, 2010)

³⁴¹ Contestación dada por el Secretario de Estado de Asuntos Constitucionales y Parlamentarios, en fecha 7 de octubre de 2008.

³⁴² (COLOMER ESPINET, 2009) Las inversiones que realizan los business angels pueden ir destinadas a emprendedores que quieren poner en marcha un proyecto empresarial (capital semilla o seed capital), a empresas que se encuentran al inicio de su actividad (capital de inicio o desarrollo o start-up) o a aquellas empresas que deben afrontar una fase de crecimiento con el objetivo de obtener una plusvalía a medio plazo, seleccionar un proyecto empresarial de gran éxito, reencontrar el potencial de los comienzos, disfrutar del espíritu que caracteriza el desarrollo de nuevas empresas y transferir sus conocimientos a los nuevos emprendedores (capital expansión)

- Los importes suelen ser inferiores a la media que dedican las entidades de capital riesgo en sus operaciones. Requisitos como el patrimonio mínimo inicial de los fondos de capital riesgo de 1.650.000. euros, o la obligatoriedad de un capital suscrito mínimo para las sociedades de capital riesgos de 1.200.000 € marca que las entidades de capital riesgo hagan frente a volúmenes de inversión mucho más altos y financien empresas que requieren mayor volumen de inversión
- Suelen entrar en las etapas tempranas de la vida de una empresa.
- Sus métodos de análisis y selección son más flexibles que los de las entidades de capital riesgo, por lo que se adaptan más a las peculiaridades de las PYME.

IV.8.-FONDOS

IV.8.1.- FONDOS DE PENSIONES

Los planes de pensiones se configuran como instituciones de previsión voluntaria y libre, sin personalidad jurídica, cuyas prestaciones, siempre de carácter privado, pueden o no ser complemento del sistema de la Seguridad Social obligatoria, pero en ningún caso la sustituyen. Dichos planes definen, entre otros, el derecho de las personas, a cuyo favor se constituyen, a percibir rentas o capitales por jubilación, supervivencia, incapacidad permanente, fallecimiento o dependencia, así como las obligaciones de contribución a los mismos.³⁴³

Por su parte, los fondos de pensiones son patrimonios creados al objeto exclusivo de dar cumplimiento a los planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizan de acuerdo con la ley, sin que tengan personalidad jurídica.

Pese a que se suelen utilizar como términos sinónimos, un plan de pensiones y un fondo de pensiones son dos instrumentos diferentes, aunque uno no puede existir sin el otro. Los planes de pensiones definen el derecho de las personas a cuyo favor se constituyen a percibir rentas o capitales por jubilación u otras

³⁴³ La actual regulación legal se encuentra en el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

contingencias, tales como la invalidez y el fallecimiento. Definen también las obligaciones a contribuir a los mismos y las reglas de constitución y funcionamiento del patrimonio. Es decir, cada plan de pensiones es un auténtico modelo de previsión en el que se establece quién lo promueve, para quién lo promueve, cómo lo financia, qué prestaciones prevén y quién lo gestiona y controla. Los fondos de pensiones son patrimonios creados con el exclusivo objeto de dar cumplimiento a los planes de pensiones. Carecen de personalidad jurídica. Es la «bolsa» que recoge las aportaciones realizadas al plan de pensiones. Su gestión, custodia y control lo realiza una entidad gestora, una depositaria y una comisión de control del fondo, formada por los partícipes y promotores de los planes de pensiones integrados en el fondo. La comisión de control se constituye en los planes promovidos por empresas para sus trabajadores y en aquellos que los promueven asociaciones para sus miembros. Sin embargo, los planes individuales no tienen comisión de control. Es una de las novedades legislativas introducidas en la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos de 2002. A cambio de que los planes individuales dejasen de tener comisión de control (algo obligatorio hasta el 31 de diciembre de 2001), la legislación regula la figura del Defensor del Partícipe. Como se puede deducir de lo dicho, los planes de pensiones deben integrarse en un fondo de pensiones. Uno no puede existir sin el otro. Cada plan de pensiones se integra en un fondo de pensiones, pero este último no es exclusivo de un único plan. La legislación permite que en un fondo de pensiones se puedan integrar varios planes de pensiones.³⁴⁴

³⁴⁴ (CASTILLO DEL CARPIO, 2010) La Administración ha sido, sin duda, la gran protagonista del desarrollo de los planes y fondos de pensiones. En buena parte, su decisión de legislar sobre este asunto guardaba relación con la necesidad de regular definitivamente sistemas privados de previsión complementarios a los básicos. Se pretendía crear un marco legal para la fiscalidad de las dotaciones de las empresas a favor de sus empleados, por motivos de previsión social, y las de los propios ciudadanos, que de forma libre e individual demandaban un producto de previsión cuya financiación no se produjera con los recursos disponibles después del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este objetivo se complementó dotando al modelo de un sistema puro de capitalización. Se creó, por tanto, un producto financiero que reforzara la oferta de recursos en los mercados de capitales a medio y largo plazo, y contribuyera así al desarrollo de la economía española. Los objetivos previstos por la Administración quedaron perfectamente incorporados a la Ley, de modo que: – Las empresas públicas que mantenían sistemas de previsión complementarios a los básicos públicos para sus trabajadores, pudieran transformarlos en planes y fondos de pensiones, eliminando la prohibición de su financiación. Este proceso de transformación de los sistemas de previsión internos de las empresas a sistemas externos de previsión se conoce como «externalización de planes de pensiones». Inicialmente fue voluntario para las empresas, aunque posteriormente la legislación lo impuso como obligatorio. Y para llevarlo a cabo concedió un plazo que se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2006 (Real Decreto 17/2005); la Orden EHA 3433/2006 reguló las condiciones técnicas de externalización de los planes de jubilación. – Todas las empresas podían llevar como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades sus contribuciones a la financiación de planes de pensiones de los trabajadores (planes de pensiones de empleo). – Por último, los particulares podían, no sin ciertos límites, reducir de su base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las aportaciones a la financiación de su plan de pensiones.

Veamos en primer lugar las modalidades o tipos de planes, desde el punto de vista de los sujetos contribuyentes (art. 2.3 a) RD 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el reglamento de planes y fondos de pensiones):

- a) Sistema de empleo. Se conciertan entre una entidad o empresa (promotor) y sus empleados (partícipes). Las aportaciones pueden ser realizadas por ambas partes. El promotor sólo lo puede ser de un único plan de este tipo, al cual son susceptibles de adherirse como partícipes exclusivamente los empleados de la empresa promotora, incluido el personal con relación laboral de carácter especial. También pueden ser partícipes los socios trabajadores y socios de trabajo en el caso de planes de empleo promovidos por sociedades cooperativas y laborales, y se incluye la posibilidad de que el empresario individual sea partícipe de un plan de empleo promovido por él mismo a favor de sus empleados. Además, se prevé la posibilidad de otras modalidades:
 - i. Planes promovidos conjuntamente por varias empresas;
 - ii. Planes de pensiones de grupos de empresas;
 - planes de pequeñas y medianas empresas;
 - planes de empresas cuyos compromisos de pensiones sean de ámbito supraempresarial;
 - iii. Subplanes de pensiones dentro de un mismo plan de sistema de empleo, aun cuando tengan diferentes modalidades, aportaciones o prestaciones.
- b) Sistema asociado. En ellos el promotor es una asociación o sindicato, siendo los partícipes sus asociados, miembros o afiliados. Las aportaciones son sólo realizadas por estos últimos.
- c) Sistema individual. Sus promotores son una o varias entidades financieras (Bancos, cajas, compañías de seguros...) y los partícipes cualquier persona física. Solamente existen aportaciones de los partícipes.

A su vez, en razón de las obligaciones estipuladas, los planes pueden ser (art. 16 RD 304/2004):

- a) De prestación definida, cuando se define como objeto la cuantía de las prestaciones a percibir por los beneficiarios (cantidad fija o variable, porcentaje del último salario, complemento a la pensión de la Seguridad Social, etc.). En función del objetivo, la aportación anual se calcula actuarialmente.
- b) De aportación definida, en los que se conoce previamente la cuantía de las aportaciones (cantidad fija o variable, porcentaje sobre salarios, beneficios, etc.). El importe de las prestaciones depende de los derechos consolidados del partícipe en el momento del acaecimiento de la contingencia cubierta por el plan, según las aportaciones realizadas y las rentabilidades obtenidas. Los planes del sistema individual sólo pueden ser de esta modalidad.
- c) Planes mixtos, cuyo objeto es, simultáneamente, la cuantía de la prestación y de la contribución.

IV.8.2.- FONDOS DE REGULACIÓN DEL MERCADO HIPOTECARIO

El Mercado Hipotecario (MH) nace con la Ley 2/1981 aprobada en marzo de 1981 y el Real Decreto 685/1982 que la desarrolla. Su finalidad era impulsar la actividad inmobiliaria como una de las locomotoras de la economía, y facilitar el acceso de los ciudadanos a la vivienda mediante mecanismos que garantizaran la financiación dentro de plazos adecuados.

Este cambio fue muy importante ya que hasta entonces sólo la banca pública y las cajas de ahorro, tenían autorizada la financiación hipotecaria a los particulares. La nueva legislación amplió este escenario y estableció una mayor competencia permitiendo el acceso a dicho mercado a la banca privada, a las cooperativas de crédito, y se crearon las sociedades de crédito hipotecario.

El mercado hipotecario gira en torno a la figura fundamental del préstamo con garantía hipotecaria, otorgado con la finalidad de financiar la adquisición/construcción de inmuebles y especialmente de viviendas. Se trata de un sistema complejo, que ha llegado a alcanzar cotas muy altas de sofisticación³⁴⁵.

³⁴⁵ (ARRANZ PUMAR, 2009) La ley de 1981 es una medida fruto de los "Pactos de la Moncloa" de 1977, donde se preveía lo siguiente respecto a la mejora de la política de financiación de la vivienda: "La remoción de los obstáculos jurídicos y administrativos que se oponen a un mercado amplio de hipotecas... y

Aunque la existencia de este mercado responde a la necesidad de atender a las exigencias de la llamada política de vivienda, también se integra en el sistema financiero como una parte esencial del mismo.

Los fondos de regulación del mercado hipotecario son fondos de inversión mobiliaria que tienen como finalidad regular el mercado secundario de títulos hipotecarios mediante la compra y venta de los mismos, con el fin de asegurar un grado suficiente de liquidez. Por ello, la distribución del riesgo, que suele organizarse mediante una adecuada composición del activo, pasa a segundo plano para dejar sitio a la fundamental preocupación de asegurar un grado suficiente de liquidez de los valores hipotecarios mediante su compraventa en el mercado.³⁴⁶

De este modo, todas las Entidades que emitan títulos hipotecarios al amparo de la Ley podrán participar en fondos de regulación del mercado de títulos hipotecarios, mediante la suscripción de participaciones de éstos, por un importe igual al tanto por ciento de cada emisión que realicen (art. 25.1 L 2/1981).

En el mercado hipotecario, concebido como sistema, podemos distinguir dos subsistemas básicos:

- a) Subsistema de generación de préstamos hipotecarios, entre cuyos elementos estarían las entidades originadoras, las características de los préstamos y el alcance de la hipoteca y, en su caso, de los mecanismos de seguro utilizables.
- b) Subsistema de movilización de los préstamos hipotecarios, referido a la circulación de los mismos, titulizados o no. En cierto sentido, podríamos hablar de un mercado primario y un mercado secundario de hipotecas, si bien advertimos ya que estas son expresiones polisémicas y por tanto algo confusas.

proponiendo la regulación de fondos de inversión inmobiliaria que tomen como activo las hipotecas sobre inmuebles". Si en lo político la Ley se explica por el espíritu de consenso que inspiró dichos Pactos y la modélica transición política, en lo económico la Ley responde a los esfuerzos por modernizar y liberalizar el encorsetado sistema financiero español de la época. Especialmente "moderna" fue la muy completa regulación que la Ley contenía sobre los títulos hipotecarios como vía más eficiente para movilizar los préstamos hipotecarios.

³⁴⁶ Para constituir uno de estos fondos se necesita la colaboración de, al menos, diez entidades emisoras o entidades financieras que engloben como asociados un número de aquellas entidades no inferior a diez. Se formaliza su constitución mediante escritura pública a inscribir en el Registro mercantil y en el registro especial administrativo. Al carecer de personalidad jurídica, la representación y administración corresponde a una sociedad gestora de fondos de regulación del mercado hipotecario, que deberá estar estructurada en forma de sociedad anónima y cuyo capital mínimo será de ciento cincuenta mil euros.

IV.8.2.1.- RÉGIMEN JURÍDICO

La pieza clave de la regulación del mercado hipotecario español sigue siendo la Ley 2/1981, de 25 de marzo. Objeto de importantes reformas, la última operada por la reciente Ley 41/ 2007, de 7 de diciembre su estructura básica permanece, no obstante, intacta. Aunque con anterioridad hubo otras leyes que incidieron en el mercado hipotecario, su carácter limitado³⁴⁷, y su relativamente escasa incidencia, nos permiten prescindir de ellas a los efectos de este trabajo.

De manera muy completa la Ley trata de las siguientes materias:

- Entidades financieras que pueden operar en este mercado.
- Operaciones activas: características de los préstamos hipotecarios.
- Operaciones pasivas: cédulas, bonos y participaciones hipotecarias.
- Régimen fiscal, financiero y de control administrativo.
- Mercado secundario de los títulos.

Es de destacar que la regulación se centra en los títulos hipotecarios en cuanto mejor forma de movilizar las hipotecas, siendo su emisión y negociación sencilla y económica, en claro contraste con la "pesadez" del mecanismo tradicional de la cesión del préstamo hipotecario (escritura pública, inscripción en el registro de la propiedad, notificación al deudor...). La regulación de las operaciones activas tiene un cierto carácter instrumental, exigiéndose ciertos requisitos como condición para que los préstamos pudieran ser titulizados, y los importantes privilegios financieros y fiscales que contemplaba inicialmente la Ley iban referidos también a los títulos que recogía. Igualmente, la regulación que la Ley contiene de un mercado secundario, incluidos los llamados fondos de regulación del mercado hipotecario, va referida específicamente a los títulos hipotecarios.

Las reformas incluidas en la Ley 41/2007 trascienden el ámbito del mercado hipotecario tal como está concebido en la Ley 2/1981, constituyendo un típico ejemplo de ley ómnibus. La Ley modifica el régimen de los bonos y el de las

³⁴⁷ (BLANCO GARCIA, 1999)

cédulas hipotecarias, siendo realmente sustantiva la alteración relativa a los primeros. Así, desaparece para los bonos la necesidad de practicar una nota al margen de cada hipoteca de cobertura inscrita en el registro de la propiedad, requisito formal cuya onerosidad había impedido en la práctica la utilización de esta figura. Además, la constitución de un sindicato de tenedores de bonos pasa de ser obligatoria a meramente potestativa.³⁴⁸

IV.8.3.- FONDOS DE TITULIZACIÓN HIPOTECARIA

Antes de entrar a analizar los fondos de titulización hipotecaria es necesario entender el concepto de titulización, ya que el fondo de titulización es el ente jurídico o vehículo utilizado para titularizar bajo la legislación española.

Titulización hipotecaria es un procedimiento por el cual las entidades financieras convierten activos poco líquidos, en instrumentos para obtener financiación, pudiendo eliminar el riesgo de su balance. En otras palabras, las entidades financieras que han concedido préstamos hipotecarios a sus clientes y que por lo tanto tienen un derecho de crédito sobre éstos, convierten los créditos en Bonos titularizados para ser intercambiados en los mercados de renta fija. Con este fin crean, como empresa filial, el Fondo de Titulización hipotecaria (FTH).

Los Fondos de Titulización Hipotecaria son, por lo tanto, agrupaciones de participaciones hipotecarias, los cuales transformarán en valores de renta fija homogéneos, estandarizados y, por consiguiente, susceptibles de negociación en mercados de valores organizados, los conjuntos de participaciones en préstamos hipotecarios que adquieran de entidades de crédito³⁴⁹.

³⁴⁸ Otras mejoras de la Ley afectan conjuntamente a bonos y cédulas, destacando la previsión de un registro contable especial dónde constarán los préstamos y créditos que sirvan de cobertura, la posibilidad de utilizar activos líquidos de sustitución que principalmente servirían para poder seguir pagando regularmente los títulos en caso de concurso de la entidad emisora y la consagración de la utilización de permutas financieras ("swaps"). También la Ley modifica el régimen de las sociedades de tasación, regulándolas de forma mucho más intensa.

³⁴⁹ (GOMEZ MARTIN ARAGON, 1999) En un principio, la titulización se limitó al ámbito de los préstamos hipotecarios movilizados mediante participaciones hipotecarias, y con este fin se regularon los fondos de titulización hipotecaria. El artículo quinto de la Ley de 1992 completa la descripción de los Fondos de Titulización y en el segundo párrafo del primer apartado señala "Los Fondos constituirán patrimonios separados y cerrados, carentes de personalidad jurídica, que, estarán integrados, en cuanto a su activo, por

Ello permite a las entidades de crédito una más fácil movilización de los préstamos hipotecarios que otorguen, lo que estimulará la competencia entre ellas, permitirá su mayor especialización en las diversas funciones inherentes al otorgamiento y posterior administración de los créditos hipotecarios y, en consecuencia, contribuirá a abaratar los préstamos para adquisición de vivienda³⁵⁰.

Estos fondos surgieron en 1992 para facilitar la financiación de vivienda mediante la movilización de los créditos hipotecarios otorgados por las entidades de crédito a su clientela. En la etapa de crecimiento económico, las titulizaciones crecieron en España a un ritmo superior al de otros países de su entorno, llegando a situar a nuestro país como uno de los grandes emisores de este tipo de valores en Europa³⁵¹.

las participaciones hipotecarias que agrupen y, en cuanto a su pasivo, por valores emitidos en cuantía y condiciones financieras tales que el valor patrimonial neto del Fondo sea nulo”.

³⁵⁰ (CASADO JUAN CARLOS, CAMPOY JUAN ALBERTO Y CHULIÁ CARLOS, 1995)

³⁵¹ El estallido de la crisis financiera internacional en 2007 supuso la práctica interrupción del uso de este instrumento de financiación, cuyo régimen jurídico, dice la exposición de motivos de la citada Ley 5/2015 conviene ahora revisar en aras a su revitalización. Así, la reforma del régimen de las titulizaciones, contenida en el título III, se articula en torno a tres ejes que, en línea con las tendencias internacionales, incrementarán la transparencia, calidad y simplicidad de las titulizaciones en España. En primer lugar, ante la enorme dispersión normativa existente en el régimen jurídico español de las titulizaciones, esta Ley opera su necesaria refundición, para garantizar la coherencia y sistemática de todos los preceptos que disciplinan esta materia, aportando mayor claridad y seguridad jurídica al marco regulatorio. En este sentido, cabe destacar que se unifican en una única categoría legal los, hasta ahora, denominados fondos de titulación de activos y fondos de titulación hipotecaria. No obstante, los fondos de titulación hipotecaria existentes en el momento de entrada en vigor de la Ley cohabitarán con los nuevos fondos de titulación de activos hasta que se extingan progresivamente. El segundo eje rector de esta Ley pretende aproximar nuestro régimen jurídico al de otras jurisdicciones europeas más avanzadas en la materia. Con esta finalidad se flexibiliza la operativa de estos instrumentos, y se suprimen aquellos obstáculos que impiden replicar en España determinadas estrategias innovadoras de titulación de probado éxito y utilidad en países de nuestro entorno. Por último, se fortalecen sustantivamente las exigencias en materia de transparencia y protección del inversor, en línea con las mejores prácticas internacionales, y se especifican las funciones que deben cumplir las sociedades gestoras que, en todo caso, incluirán la administración y gestión de los activos agrupados en los fondos de titulación, sin perjuicio de la repercusión al fondo de titulación de los gastos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en la escritura de constitución.

IV.8.3.1.- RÉGIMEN JURÍDICO

Su regulación la encontramos en la Ley 19/1992 de 7 de julio y el Real Decreto 926/1998 de 14 de mayo y las normas contables, cuentas anuales, estados financieros públicos y estados reservados de información estadística de los Fondos de Titulización se rigen por la Circular 2/2009, de 25 de marzo, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Sin embargo, habrá que tener en cuenta la reciente Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, que los intenta potenciar como un instrumento que ha favorecido históricamente el crecimiento de la financiación permitiendo transformar un conjunto de activos financieros poco líquidos en instrumentos negociables y líquidos que generan flujos de caja de periodicidad fija.

IV.8.3.2.- CARACTERÍSTICAS DE LOS FONDOS DE TITULIZACIÓN HIPOTECARIA

Como principales características de los Fondos de Titulación pueden señalarse³⁵²:

a) Administración y representación

Los FT constituyen patrimonios separados y cerrados, carentes de personalidad jurídica, por lo que la administración y representación legal de los Fondos corresponde a las Sociedades Gestoras de Fondos, supervisadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

b) Constitución

La constitución de cada Fondo se formalizará en escritura pública. En la escritura pública de constitución se identificarán las participaciones hipotecarias agrupadas

³⁵² Que debido a la Ley 15/2015 serán comunes al resto de fondos de titulización, englobando a los fondos de titulización de activos.

en el Fondo y se especificarán las reglas de sustitución en caso de amortización anticipada de aquéllas. También se describirán los valores que el FTH emita.

Otorgada la escritura de constitución del Fondo, no podrá sufrir alteración sino en supuestos excepcionales y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

La constitución de Fondos deberá ser objeto de verificación y registro por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en los términos previstos en la Ley 24/1988 para la emisión de valores.

Ni los Fondos ni los valores que se emitan con cargo a ellos serán objeto de inscripción en el Registro Mercantil, ni quedarán sujetos a lo dispuesto en la Ley 211/1964, de 24 de diciembre, sobre emisión de obligaciones por personas jurídicas que no sean sociedades anónimas.

c) Extinción

Los Fondos se extinguirán en todo caso al amortizarse íntegramente las participaciones hipotecarias que agrupen. También podrá preverse expresamente en la escritura de constitución su liquidación anticipada cuando el importe de las participaciones hipotecarias pendiente de amortización sea inferior al 10 por 100 del inicial, debiendo en tal caso determinarse en la escritura la forma en que se dispondrá de los activos remanentes del Fondo.

d) Origen de las participaciones hipotecarias agrupadas en el FTH y vencimiento

Las participaciones hipotecarias agrupadas en el FTH, corresponderán a préstamos que reúnan los requisitos establecidos en la Sección Segunda de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario, y deberán tener un vencimiento igual al de los préstamos participados. Los requisitos previstos en la LRMH son los siguientes:

- La finalidad de las operaciones de préstamo será la de financiar, con garantía de hipoteca inmobiliaria ordinaria o de máximo, la construcción, rehabilitación y adquisición de viviendas, obras de urbanización y equipamiento social, construcción de edificios agrarios, turísticos, industriales y comerciales y cualquier otra obra o actividad(art. 4 LRMH) .

- Los préstamos y créditos habrán de estar garantizados, en todo caso, por hipoteca inmobiliaria constituida con rango de primera sobre el pleno dominio de la totalidad de la finca. Si sobre el mismo inmueble gravasen otras hipotecas o estuviere afecto a prohibiciones de disponer, condición resolutoria o cualquier otra limitación del dominio, habrá de procederse a la cancelación de unas y otras o a su posposición a la hipoteca que se constituye previamente a la emisión de los títulos. El préstamo o crédito garantizado con esta hipoteca no podrá exceder del 60 por ciento del valor de tasación del bien hipotecado. Cuando se financie la construcción, rehabilitación o adquisición de viviendas, el préstamo o crédito podrá alcanzar el 80 por ciento del valor de tasación, sin perjuicio de las excepciones que prevé esta Ley. El plazo de amortización del préstamo o crédito garantizado, cuando financie la adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual, no podrá exceder de treinta años (art. 5 LRMH).

- Las Entidades financieras³⁵³ podrán conceder avales para garantizar la devolución de préstamos ajenos cuando el prestatario constituya en contragarantía, a favor de la Entidad avalista, una hipoteca inmobiliaria. Los fondos así obtenidos por el prestatario avalado deberán ser destinados a los fines mencionados en el primero de estos requisitos.

- Para que un crédito hipotecario pueda ser movilizado mediante la emisión de los títulos hipotecarios, los bienes hipotecados deberán haber sido tasados por los servicios de tasación de las Entidades financieras (art. 9 LRMH).

- Los bienes hipotecados habrán de estar asegurados contra daños por el valor de tasación (art. 8 LRMH).

³⁵³ Artículo 2 LRMH: Las entidades de crédito que, a continuación, se detallan podrán otorgar préstamos y créditos y emitir los títulos que se regulan por la presente Ley, en las condiciones que reglamentariamente se determinen:

- a) los bancos y, cuando así lo permitan sus respectivos estatutos, las entidades oficiales de crédito,
- b) las cajas de ahorro y la Confederación Española de Cajas de Ahorros,
- c) las cooperativas de crédito,
- d) los establecimientos financieros de crédito.

- Las Entidades financieras deberán mantener, en todo momento, un volumen suficiente de recursos propios computables respecto de los capitales en riesgo por razón de préstamos y avales con garantías hipotecarias (art. 9 LRMH) para cubrir la suma de³⁵⁴:
 - i. La exigencia por riesgo de crédito y de dilución, determinada conforme a lo establecido en el capítulo cuarto de esta Circular, respecto de todas sus actividades, con excepción de la correspondiente a la cartera de negociación.
 - ii. La exigencia por riesgo de contraparte, según lo establecido en el capítulo quinto de esta Circular, y por riesgo de posición correspondiente a la cartera de negociación, conforme a lo establecido en el capítulo séptimo de esta Circular.
 - iii. La exigencia, respecto de todas sus actividades, por riesgo de cambio y de la posición en oro, en función de la posición global neta en divisas y de la posición neta en oro, establecida en el capítulo sexto de esta Circular, y por riesgo de liquidación, conforme a lo establecido en la norma nonagésima primera de esta Circular.

- Las hipotecas inscritas a favor de las entidades financieras sólo podrán ser rescindidas o impugnadas al amparo de lo previsto en el artículo 71 de la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal³⁵⁵, por la administración concursal,

³⁵⁴ Norma cuarta Circular 3/2008, de 22 de mayo, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre determinación y control de los recursos propios mínimos: Los recursos propios computables de las entidades de crédito y sus grupos y subgrupos estarán constituidos por los elementos relacionados en la NORMA OCTAVA, netos de las deducciones contempladas en la NORMA NOVENA y de los excesos sobre los límites de cómputo a que se refiere la NORMA UNDÉCIMA.

³⁵⁵ Artículo 71 Acciones de reintegración

1. Declarado el concurso, serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración, aunque no hubiere existido intención fraudulenta.
2. El perjuicio patrimonial se presume, sin admitir prueba en contrario, cuando se trate de actos de disposición a título gratuito, salvo las liberalidades de uso, y de pagos u otros actos de extinción de obligaciones cuyo vencimiento fuere posterior a la declaración del concurso, excepto si contasen con garantía real, en cuyo caso se aplicará lo previsto en el apartado siguiente.
3. Salvo prueba en contrario, el perjuicio patrimonial se presume cuando se trate de los siguientes actos:
 - 1.º Los dispositivos a título oneroso realizados a favor de alguna de las personas especialmente relacionadas con el concursado.

que tendrá que demostrar la existencia de fraude en la constitución de gravamen. En todo caso quedarán a salvo los derechos del tercero de buena fe (art. 10 LRMH).

e) Evaluación del riesgo financiero

Los valores emitidos por el FTH serán evaluados, en cuanto al riesgo financiero, por una entidad de calificación reconocida a ese efecto por la Comisión Nacional del Mercado de Valores. La calificación otorgada por la agencia de calificación figurará en el folleto de emisión.

f) Forma de representar los valores

Los valores emitidos por el FTH se representarán exclusivamente mediante anotaciones en cuenta. Las sociedades gestoras solicitarán la admisión a negociación de los valores en un mercado oficial u organizado establecido en España.

-
- 2.º La constitución de garantías reales a favor de obligaciones preexistentes o de las nuevas contraídas en sustitución de aquéllas.
 - 3.º Los pagos u otros actos de extinción de obligaciones que contasen con garantía real y cuyo vencimiento fuere posterior a la declaración del concurso.
 4. Cuando se trate de actos no comprendidos en los tres supuestos previstos en el apartado anterior, el perjuicio patrimonial deberá ser probado por quien ejercite la acción rescisoria.
 5. En ningún caso podrán ser objeto de rescisión:
 - 1.º Los actos ordinarios de la actividad profesional o empresarial del deudor realizados en condiciones normales.
 - 2.º Los actos comprendidos en el ámbito de leyes especiales reguladoras de los sistemas de pagos y compensación y liquidación de valores e instrumentos derivados.
 - 3.º Las garantías constituidas a favor de los créditos de Derecho Público y a favor del FOGASA en los acuerdos o convenios de recuperación previstos en su normativa específica.
 6. El ejercicio de las acciones rescisorias no impedirá el de otras acciones de impugnación de actos del deudor que procedan conforme a Derecho, las cuales podrán ejercitarse ante el juez del concurso, conforme a las normas de legitimación y procedimiento que para aquéllas contiene el artículo 72.

IV.8.4.- FONDOS DE GARANTIA DE INVERSIONES

El FOGAIN es el Fondo General de Garantía de inversiones y se creó como exigencia de la Directiva 97/9/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de marzo de 1997, relativa a los Sistemas de Indemnización de Inversores.

La finalidad por la cual fue creado el FOGAIN³⁵⁶, es la de ofrecer a los clientes de las sociedades de valores, agencias de valores y sociedades gestoras de carteras la cobertura de una indemnización en caso que alguna de estas entidades entre en una situación de concurso de acreedores o declaración de insolvencia por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Si se da uno de estos supuestos, y como consecuencia de ello, algún cliente no puede obtener la devolución o entrega del efectivo y valores confiados a dicha entidad, el FOGAIN despliega su cobertura e indemniza a tales clientes con un importe máximo de 100.000 euros³⁵⁷ de aquellas entidades que devengan en alguna de las situaciones arriba mencionadas con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 1642/2008, de 10 de octubre, esto es, 11 de octubre de 2008.³⁵⁸

³⁵⁶ (FOGAIN, 2013)

³⁵⁷ (URBANEJA CILIAN, 2014) En similares términos y cuantías, la reforma de algunos aspectos de los regímenes de garantía de depósitos ha sido una de las respuestas de carácter inmediato que se adoptaron como reacción a la crisis financiera, de forma coordinada por los Estados de la UE. De esta forma, en el año 2009 se decidió elevar el umbral de protección hasta 100.000 € y reducir el plazo en el caso de que fuera necesario un eventual pago de los depósitos. Sin embargo, en este caso la técnica utilizada no fue la armonización, sino la unificación, con el objetivo de evitar desplazamientos masivos de capitales hacia los Estados con una legislación más protectora, así como el arbitraje regulatorio.

³⁵⁸ Para aquellas situaciones anteriores, cuyos procesos indemnizatorios se encuentran abiertos antes de la entrada en vigor de dicho Real Decreto, (AVA Asesores de Valores, A.V., S.A., Gescartera Dinero, A.V., S.A., X.M. Patrimonios, A.V., S.A., Broker Balear, A.V., S.A., Bolsa 8, Agencia de Valores y Bolsa, S.A.) la cobertura es de un máximo de 20.000 euros. El FOGAIN también cubre a los clientes particulares de las Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva que hayan confiado a una de estas entidades valores y efectivo, en custodia o gestión para la prestación de un servicio de inversión, siempre que respecto de una de estas entidades se dé una de las situaciones de insolvencia referidas más arriba.

IV.8.4.1.- RÉGIMEN JURÍDICO

La Ley 37/1998, de 16 de noviembre, modificó el artículo 77 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores introduciendo en el mismo la exigencia de la creación de un Fondo de Garantía de Inversores³⁵⁹. Este artículo fue posteriormente desarrollado por el Real Decreto 948/2001, de 3 de agosto, sobre Sistemas de Indemnización de los Inversores, que contiene en su Capítulo I la regulación detallada del Fondo y del derecho de los inversores a solicitar de él una indemnización en caso de concurso judicial o declaración de insolvencia administrativa de una Entidad Adherida al FOGAIN.

Sin embargo, con el objetivo de reforzar la claridad y coherencia de la normativa aplicable al mercado de valores, la Ley 20/2014, de 29 de octubre, por la que se delega en el Gobierno la potestad de dictar diversos textos refundidos, en virtud de lo establecido en los artículos 82 y siguientes de la Constitución Española, autorizó al Gobierno, en su artículo uno, apartado a), a aprobar un texto refundido de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores³⁶⁰. En virtud de dicho

³⁵⁹ Este artículo fue posteriormente desarrollado por el Real Decreto 948/2001, de 3 de agosto, sobre Sistemas de Indemnización de los Inversores, que contiene en su Capítulo I la regulación detallada del Fondo y del derecho de los inversores a solicitar de él una indemnización en caso de concurso judicial o declaración de insolvencia administrativa de una Entidad Adherida al FOGAIN

³⁶⁰ El artículo uno de la Ley 20/2014, de 29 de octubre dispone que se autoriza al Gobierno para aprobar, en el plazo de doce meses a partir de la entrada en vigor de esta ley, sendos textos refundidos en los que se integren, debidamente regularizadas, aclaradas y armonizadas, las leyes y demás normas que se enumeran a continuación, así como las normas con rango de ley que las hubieren modificado y las que, afectando a su ámbito material, puedan, en su caso, promulgarse antes de la aprobación por Consejo de Ministros de los textos refundidos que procedan y así se haya previsto en las mismas:

a) Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Asimismo, se incluirán en el texto refundido a que se refiere esta letra, las disposiciones legales relativas a los mercados de valores, debidamente regularizadas, aclaradas y sistematizadas, que a continuación se indican:

- Las disposiciones adicionales tercera y decimocuarta y las disposiciones transitorias primera, segunda, quinta y sexta de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- La disposición adicional tercera de la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores.
- Las disposiciones adicionales primera, segunda, tercera y cuarta y las disposiciones transitorias primera, segunda y sexta de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
- La disposición adicional tercera de la Ley 26/2003, de 17 de julio, por la que se modifican la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

precepto se aprobó el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

En el artículo 198.2 RDL 4/2015 se establece la regulación del Fondo de Garantía de Inversiones, según el cual se constituirá como patrimonio separado, sin personalidad jurídica, cuya representación y gestión se encomendará a una sociedad gestora que tendrá la forma de sociedad anónima, y cuyo capital se distribuirá entre las empresas de servicios de inversión adheridas en la misma proporción en que efectúen sus aportaciones al Fondo.³⁶¹

-
- La disposición adicional de la Ley 6/2007, de 12 de abril, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
 - Las disposiciones finales primera, segunda y cuarta de la Ley 32/2011, de 4 de octubre, por la que se modifica la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
 - La disposición adicional décima tercera de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de Reestructuración y Resolución de Entidades de Crédito.

³⁶¹ El FOGAIN es gestionado por la gestora del fondo general de garantía de inversiones, S.A. que es una sociedad anónima cuyo régimen jurídico y de funcionamiento se encuentran regulados en el citado Real Decreto. Se reúne, por lo menos, una vez al año dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio social (esto es, antes del término del mes de abril) para aprobar las cuentas anuales de la Gestora y del FOGAIN, la aplicación de resultados y para censurar la gestión de la sociedad durante el ejercicio anterior.

Son accionistas de la Gestora las Entidades Adheridas al FOGAIN en proporción a la aportación que cada año realizan al mismo. Para garantizar que esta proporción se mantiene, se produce una reasignación del capital social entre las Entidades Adheridas, una vez al año, dentro de los dos meses siguientes a la aprobación de las cuentas anuales.

La GESTORA DEL FONDO GENERAL DE GARANTÍA DE INVERSIONES, S.A., (en adelante, "Gestora"), tiene un Consejo de Administración que, en la actualidad, se compone de 14 miembros. Asimismo, se integran en el Consejo, con voz pero sin voto, un representante de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, y un representante de cada una de las Comunidades Autónomas con competencias en materia de mercados de valores, esto es el País Vasco, Cataluña y la Comunidad Valenciana.

Como comisiones delegadas del Consejo, la Gestora cuenta con una Comisión Delegada del Consejo, con siete miembros, y con un Comité de Auditoría.

El nombramiento de los miembros del Consejo, de las personas físicas representantes de los mismos y del Director General, requiere la previa aprobación de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

IV.8.4.1.- CARACTERÍSTICAS DE LOS FOGAIN

a) Entidades adheridas

Todas las Empresas de Servicios de Inversión españolas (Sociedades de Valores, Agencias de Valores y Sociedades Gestoras de Carteras) deben estar adheridas al FOGAIN³⁶², aportando al mismo las cantidades que les correspondan. Las sucursales de Empresas de Servicios de Inversión extranjeras no comunitarias que no tengan un sistema de garantía similar al español también deben adherirse al FOGAIN. Las sucursales de Empresas de Servicios de Inversión extranjeras comunitarias que quieran completar su sistema de garantía adhiriéndose al español pueden adherirse voluntariamente al FOGAIN (art. 199 RDL 4/2015).

Asimismo las Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva que realicen la actividad de gestión discrecional de carteras individuales deben estar adheridas al FOGAIN por la realización de dicha actividad.

b) Fuentes de financiación del FOGAIN

El FOGAIN se financia fundamentalmente con las aportaciones que, anualmente, realizan sus Entidades Adheridas. Estas aportaciones son calculadas y aportadas de acuerdo con lo establecido por el Real Decreto 948/2001, de 3 de agosto.

Otras fuentes de financiación del FOGAIN son los ingresos financieros que obtiene de la inversión de su patrimonio y las cantidades que puede recuperar en el ejercicio de los derechos en que se subroga como consecuencia del pago de indemnizaciones a los inversores.

Asimismo, la normativa en vigor establece que, caso de ser necesario, el FOGAIN podrá tomar dinero a préstamo de entidades financieras o de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Las funciones del Sistema de Indemnización de Inversores se centran, fundamentalmente, en la labor de mantenimiento y gestión del FOGAIN y su patrimonio, con cargo al cual satisfacer, en su caso, las correspondientes indemnizaciones; de mantenimiento de medios personales y materiales suficientes para atender a los inversores en caso de crisis de una de sus Entidades Adheridas; y de colaboración con la CNMV en sus labores de supervisión, inspección y sanción.

³⁶² (RUBIO, 2011)

IV.8.4.2.- BAJA Y EXCLUSIÓN DEL FONDO

La baja voluntaria del FOGAIN se causará obligatoriamente cuando la sociedad o agencia de valores cause baja como empresa de servicios de inversión, conforme al procedimiento previsto en su normativa específica.

Por otro lado, las empresas de servicios de inversión que no realicen debidamente sus aportaciones al FOGAIN al que estén adheridas, no contribuyan a las derramas o incumplan las obligaciones previstas en este RD 948/2001 y también en los supuesto de no aportación al capital de la sociedad gestora por parte de una entidad adherida, con la excepción de la imposición de recargos, podrán ser excluidas del fondo una vez que, requeridas al efecto, no hayan regularizado su situación en el plazo que determine la sociedad gestora, que no podrá ser inferior a un mes. Será competente para acordar la exclusión la CNMV, previo informe de la sociedad gestora del fondo afectado y previa audiencia del interesado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 12 RD 948/2001).

Cuando dichos incumplimientos se refieran a una sucursal de una empresa de servicios de inversión de un país de la Unión Europea, la Sociedad Gestora del Fondo informará a la CNMV y a la autoridad competente del Estado de origen. La CNMV y, en su caso, la autoridad competente del otro Estado, con la colaboración de la sociedad gestora, adoptará las medidas necesarias para que la empresa de servicios de inversión cumpla sus obligaciones, que podrá determinar la suspensión de actividades prevista en el artículo 75 de la Ley del Mercado de Valores.

En todo caso, a las entidades adheridas que no realicen las aportaciones al fondo en los plazos establecidos se les aplicará:

- a) un recargo del 20 por 100 sobre el importe de la aportación pendiente de abono, que habrá de hacer efectivo al tiempo que efectúe dicha aportación;
y
- b) los intereses de demora calculados al doble del tipo de interés legal del dinero sobre el importe de la aportación pendiente de abono.

Quedarán exceptuadas de éste recargo y de los intereses las entidades que estuviesen declaradas en suspensión de pagos.

La exclusión será causa para que el Ministro de Economía, a propuesta de la CNMV, revoque inmediatamente la autorización que le hubiera sido concedida para ejercer su actividad, cuando la entidad excluida tenga su sede social en España, previo expediente con audiencia del interesado.

En todo caso, la garantía del fondo continuará en vigor hasta que el Ministro de Economía revoque la autorización para el ejercicio de las actividades reservadas a las empresas de servicios de inversión. En tanto permanezca vigente la garantía del fondo, la empresa de servicios de inversión quedará obligada a realizar las aportaciones ordinarias y extraordinarias que correspondan³⁶³.

La retirada de la cobertura será comunicada a los inversores a través del «Boletín Oficial del Estado» y de dos periódicos de gran circulación.

IV.8.5.- FONDOS DE ACTIVOS BANCARIOS

Los Fondos de Activos Bancarios (FAB) son patrimonios separados carentes de personalidad jurídica integrados por activos y pasivos transmitidos por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. (SAREB) (art. 29.1 RD 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos).

Las SAREB fueron creadas a raíz de una de entre las numerosas medidas que se contemplaban en el marco del prolongado proceso de instrumentación jurídica de la Reestructuración del Sistema Financiero Español fruto del Memorando de Entendimiento sobre Condiciones de Política Sectorial Financiera o más comúnmente conocido por su terminología inglesa como el "Memorandum of Understanding on Financial Sector Policy Conditionality" (MOU), que se adoptó y acordó con las autoridades de la denominada "Troika" 1, en julio del año 2012³⁶⁴.

³⁶³ Previstas en el artículo 8 del RD 948/2001, siendo igualmente de aplicación, en su caso, los recargos que correspondieran previstos en el apartado 3 del mismo artículo.

³⁶⁴ (RAFAEL MÍNGUEZ; JAIME DE LA TORRE, 2013)

IV.8.5.1.- RÉGIMEN JURÍDICO

La regulación de los FAB la encontramos en la en la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito y en su reglamento de desarrollo, el Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos. Con carácter subsidiario, en lo no contemplado en la Ley 9/2012 y en el RD 1559/2012 se aplican a los FAB las normas rectoras de los fondos de titulización de activos y de las instituciones de inversión colectiva.

La sociedad de gestión de activos, que será sociedad anónima, se regirá por lo dispuesto en esta Ley y en la normativa que la desarrolle y, supletoriamente, por lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y demás normas del ordenamiento jurídico-privado.

IV.8.5.2.- CARÁCTERÍSTICAS DE LOS FAB

a) Constitución y gestión de los FAB

Los FAB se crearán mediante escritura pública (art. 35.1 RD 1559/2012), con el contenido mínimo recogido en el RD 1559/2012, y se inscribirán en un registro especial que estará a cargo de la CNMV (Disposición adicional décima apartado 5 Ley 9/2012). Las modificaciones de la escritura de constitución deberán igualmente inscribirse en dicho registro (art. 36.2 RD 1559/2012).

La gestión y representación de los FAB estará necesariamente encomendada, de modo exclusivo y reservado, a una sociedad gestora de fondos de titulización de activos. Las sociedades gestoras de fondos de titulización de activos que hubieren sido autorizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, deberán convalidar su autorización al objeto de poder desarrollar la gestión y representación de los FAB de conformidad (art. 29 RD 1559/2012). Las sociedades gestoras de los FAB estarán sometidas al régimen de supervisión, inspección y sanción de la CNMV.

Estas deberán cumplir con los requisitos contemplados en el RD 1559/2012 y los que pueda establecer la CNMV. Entre dichos requisitos destacan las siguientes (art. 47 RD 1559/2012):

- El capital social exigible será el previsto para las SGFT, incrementado en un 0,02% del valor de los activos bajo gestión del FAB en la medida en que éste exceda de 250 millones de euros.
- La remuneración de la sociedad gestora deberá ser acorde con las políticas de inversión y gestión de riesgos del FAB, evitando la aparición de incentivos contrarios a los objetivos de dichas políticas. La remuneración de los altos directivos y empleados relevantes de la gestora se inspirará en los mismos principios.
- En el seno de la gestora se deberán crear unidades de cumplimiento normativo, control de riesgos y auditoría interna, debidamente separadas de las unidades operativas.
- La gestora deberá aprobar un reglamento interno de conducta aplicable a sus administradores, directivos, empleados, apoderados y personas en que la sociedad pueda delegar sus funciones.

b) Régimen de transmisión de activos

En los términos previstos en la Ley 9/2012, el FROB podrá, con carácter de acto administrativo, obligar a una entidad de crédito a transmitir a una sociedad de gestión de activos determinadas categorías de activos que figuren en el balance de la entidad o a adoptar las medidas necesarias para la transmisión de activos que figuren en el balance de cualquier entidad sobre la que la entidad de crédito ejerza control en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, cuando se trate de activos especialmente dañados o cuya permanencia en dichos balances se considere perjudicial para su viabilidad, a fin de dar de baja de los balances dichos activos y permitir la gestión independiente de su realización.

La SAREB podrá emitir obligaciones y valores que reconozcan o creen deuda sin que le resulte de aplicación el límite previsto en el artículo 405 de la Ley de Sociedades de Capital ³⁶⁵(artículo 35 Ley 9/2012 y artículo 4 RD 1559/2012).

³⁶⁵ Artículo 405 LSC. De la emisión de obligaciones en el extranjero por sociedad española.

En este punto, debemos diferenciar entre las distintas aportaciones de activos que pueden recibir los FAB, puesto que dependiendo del origen de dichas aportaciones se aplicarán distintos regímenes legales a la transmisión.

En primer lugar las FAB pueden recibir activos en un momento inicial. De esta forma, el patrimonio inicial de los FAB deberá integrar activos y, en su caso, pasivos procedentes de la SAREB, sin perjuicio de los casos de fusión y escisión en los que el beneficiario sea un FAB de nueva creación. La normativa de referencia establece una serie de requisitos y nos remite a los apartados 1 y 4 del artículo 36 de la Ley 9/2012 en los que se regula el régimen de transmisión de activos a la SAREB. En concreto, este régimen de transmisión podría resumirse en (art. 32 RD 1559/2012):

- De carácter objetivo:

1.º Que la transmisión de los activos sea plena e incondicionada y por la totalidad del plazo remanente hasta el vencimiento, si lo hubiera.

2.º Que el transmitente no conceda ninguna garantía al FAB ni asegure de cualquier otra forma el buen fin de los derechos de crédito transmitidos o, con carácter general, el valor o calidad de los bienes o derechos transmitidos.

- De carácter formal:

1.º Las transmisiones se formalizarán en documento contractual que acredite el negocio.

1. Las sociedades españolas podrán emitir en el extranjero obligaciones u otros títulos de deuda.

2. La ley española determinará la capacidad, el órgano competente y las condiciones de adopción del acuerdo de emisión.

3. La ley a la cual se haya sometido la emisión regirá los derechos de los obligacionistas frente al emisor, sus formas de organización colectiva y el régimen del reembolso y amortización de las obligaciones.

4. En el caso de obligaciones convertibles, el contenido del derecho de conversión se regirá por la ley extranjera que rija la emisión, pero siempre dentro de los límites establecidos por la sociedad española como ley rectora de la sociedad.

La ley española determinará el valor al que se pueden emitir obligaciones, los límites a la conversión y el régimen de exclusión del derecho de suscripción preferente.

2.º En toda nueva incorporación de activos a los FAB, la sociedad gestora del FAB entregará a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para su registro, un documento suscrito también por la SAREB que contenga: (i) Detalle de los activos a incorporar y de sus características, con el mismo grado de concreción con el que se relacionaron los activos agrupados en la escritura pública de constitución del FAB.; (ii) Declaración de la sociedad gestora y del transmitente de que los nuevos activos cumplen los requisitos establecidos en la escritura pública de constitución.

Además entre otras, esta transmisión (art. 36.4 Ley 9/2012): (i) no podrá ser objeto de rescisión por las acciones de reintegración en el ámbito concursal, (ii) no constituirá un supuesto de sucesión o extensión de responsabilidad tributaria ni de Seguridad Social salvo en los casos en que se produzca un supuesto de sucesión de empresa (artículo 44 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo), (iii) exonera al FAB de la obligación de formular una oferta pública de adquisición, y (iv) en caso de que se estructure mediante operaciones de escisión o segregación, no conllevará la responsabilidad solidaria de la SAREB como transmitente, ni en su caso, de los FAB beneficiarios, por las obligaciones incumplidas por uno de los fondos receptores.

En segundo lugar, la SAREB también puede realizar transmisiones posteriores. Por este motivo, se prevé la posibilidad de que la SAREB, transmita activos y, en su caso pasivos a un FAB ya existente, con la única condición de que esta transmisión esté prevista en la escritura de constitución del FAB beneficiario. En estos casos, será de aplicación el mismo régimen expuesto en el apartado anterior para las transmisiones iniciales de activos.

Por último, podemos encontrarnos ante otro tipo de transmisiones, es decir, las no realizadas por la SAREB se regirán por lo dispuesto para Fondos de Titularización de Activos y las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC).

c) Compartimentos

Cuando esté previsto en su escritura de constitución, el patrimonio de los FAB podrá articularse en compartimentos independientes, con cargo a los cuales podrán emitirse valores o asumirse obligaciones de diferentes clases. Para la creación de los mismos, será necesario el otorgamiento de escritura pública complementaria a la de constitución, que habrá de inscribirse en el registro de la

Comisión Nacional del Mercado de Valores. La parte del patrimonio del FAB atribuido a cada compartimento responderá exclusivamente de los costes, gastos y obligaciones expresamente atribuidos a ese compartimento, junto con la parte proporcional de los que no hayan sido expresamente atribuidos a otros compartimentos. Los acreedores de un compartimento sólo podrán hacer efectivos sus créditos frente al patrimonio de dicho compartimento (art. 37 RD 1559/2012).

d) Emisión de valores

Los FAB, si así lo prevé su escritura de constitución, podrán emitir valores con sujeción a las disposiciones de la Ley del Mercado de Valores. Los valores emitidos por los FAB podrán ser admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales, conforme a lo establecido en el capítulo I del título III de la Ley 24/1988, de 28 de julio.

La distribución de dichos valores solo será posible entre inversores profesionales. El valor nominal unitario mínimo de los valores será de 100.000 euros (art. 31.2 RD 1559/2012).

Además, La escritura de constitución de los FAB podrá prever la creación de un sindicato de tenedores de valores emitidos por el FAB. El sindicato de tenedores quedará constituido entre los adquirentes de los valores emitidos por el FAB, una vez que se registre por la Comisión Nacional del Mercado de Valores la escritura pública de constitución del FAB (art. 34 RD 1559/2012).

e) Fusión y escisión

Con el fin de facilitar el proceso de desinversión, adaptándolo a las especialidades de los activos gestionados por esta sociedad los FAB y sus compartimentos podrán fusionarse y escindirse. A estos efectos, se entiendo por fusión la transferencia de la totalidad de los activos y pasivos de uno o más FAB (o compartimentos) a otro ya existente o de nueva creación, disolviéndose sin liquidación, y por escisión la transferencia de un conjunto de activos o pasivos de un FAB o compartimento a otro u otros ya existentes o de nueva creación.

El proyecto de fusión deberá ser publicado en la página web de las sociedades gestoras al menos un mes antes de la fecha efectiva de la fusión, a fin de permitir a los acreedores formarse un juicio fundado sobre la misma. No obstante, la escritura pública de constitución del FAB podrá prever un régimen de exclusión o limitación de ese derecho de oposición, siempre que se articulen órganos de

representación de los acreedores dotados de mecanismos de decisión colectiva sobre estas operaciones (art. 38 RD 1559/2012).

f) Auditoría de cuentas

En virtud del artículo 24.1 RD 1559/2012 la SAREB debe cumplir con las obligaciones generales de formulación de cuentas anuales en los términos previstos en la LSC. La SAREB no podrá formular cuentas anuales de carácter abreviado. Estas cuentas anuales de los FAB serán sometidas a auditoría de cuentas. La revisión y verificación de sus documentos contables se realizará de acuerdo con lo previsto en las normas reguladoras de la auditoría de cuentas.

En el caso de FAB por compartimentos, la auditoría de cuentas deberá referirse a cada uno de los compartimentos.

Los auditores de cuentas serán designados por el Consejo de Administración de la sociedad gestora. La designación de los auditores de cuentas habrá de realizarse antes de que finalice el ejercicio a auditar.

IV.9.- COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN

IV.9.1.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS MONTES

Por razón de su titularidad los montes³⁶⁶ pueden ser públicos o privados. Los montes vecinales en mano común son montes privados que tienen naturaleza especial derivada de su propiedad en común sin asignación de cuotas, siendo la titularidad de éstos de los vecinos que en cada momento integren el grupo comunitario de que se trate y sujetos a las limitaciones de indivisibilidad, inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad.

³⁶⁶ En virtud del artículo 5.1 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes debemos entender por “monte” todo terreno en el que vegetan especies forestales arbóreas, arbustivas, de matorral o herbáceas, sea espontáneamente o procedan de siembra o plantación, que cumplan o puedan cumplir funciones ambientales, protectoras, productoras, culturales, paisajísticas o recreativas.

Los montes vecinales en mano común son una de las pocas formas de propiedades de tierras en común que ha logrado sobrevivir a la organización municipal del siglo XIX y al fenómeno desamortizador. Se trata de una comunidad que se ha decantado, por un modelo de propiedad privada y colectiva que se asienta en el prototipo de la comunidad de bienes en mano común de derecho germánico. Sus orígenes se remontan aproximadamente a los comienzos del siglo XV, y los usos y costumbres de aquel entonces han venido condicionando su régimen jurídico.³⁶⁷

IV.9.2.- RÉGIMEN JURÍDICO

Se encuentran regulados en la ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en Mano Común: "Se regirán por esta Ley los montes de naturaleza especial que, con independencia de su origen, pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales y no como entidades administrativas y vengán aprovechándose consuetudinariamente en mano común por los miembros de aquéllas en su condición de vecinos."³⁶⁸ No obstante, supletoriamente, al

³⁶⁷ (FERNANDEZ LOPEZ, 2006)

³⁶⁸ Representan más de la cuarta parte de la superficie total de Galicia. Son montes vecinales en mano común aquellas fincas ubicadas en la comunidad autónoma de Galicia que, independientemente de su origen, posibilidades productivas, aprovechamiento actual y vocación agraria, pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales, y no como entidades administrativas, y que se vengán aprovechando consuetudinariamente en régimen de comunidad sin asignación de cuotas por los miembros de las mismas, en su condición de vecinos con casa abierta y con humo. Dichas fincas podrán declararse montes vecinales en mano común en virtud de sentencia firme dictada por la jurisdicción ordinaria o ser objeto de clasificación como tales montes vecinales, la cual será realizada por los jurados provinciales.

Iniciado el expediente de clasificación de montes vecinales en mano común, ninguna finca afectada por el mismo podrá ser objeto de enajenación, división o gravamen hasta que el jurado dicte la resolución oportuna, practicándose a tal efecto la correspondiente anotación en el registro de la propiedad. No obstante, si la finca estuviera inscrita con asignación de diferente titularidad en virtud de sentencia dictada en juicio declarativo, se suspenderá la tramitación y los efectos del expediente hasta que recaiga resolución dictada por la jurisdicción ordinaria.

Después de haberse clasificado el monte se fijará la superficie y lindes del mismo, aportando a la resolución una planimetría suficiente, con los datos descriptivos precisos, y se procederá a su señalización y demarcación, que se realizará de manera gratuita por la consejería competente por razón de la materia. Asimismo, figurará el estado económico de aprovechamientos, usos, concesiones y consorcios. Al mismo

tratarse de montes privados, en lo no previsto en esta Ley 55/1980 aplicaremos la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.

La ley no nos proporciona una definición exacta de ellos; sin embargo, nos ofrece muchas de sus características: su naturaleza especial, su pertenencia a las agrupaciones vecinales como grupos sociales y no como entes administrativos, y su aprovechamiento consuetudinario por los vecinos miembros de la comunidad, el cual resalta.

Al mismo tiempo, la norma indica que tienen la particularidad de constituir un bien indivisible, inalienable, imprescriptible e inembargable, que, por regla general, no está sujeto a contribución alguna. Son administrados por la comunidad propietaria de vecinos, esto es, los miembros que conforman el grupo comunitario que en cada momento los habita, y son ellos quienes crearán los estatutos que regirán su participación.

Estos estatutos regularán la participación de sus miembros en los aprovechamientos de «pastoreo, esquilmo y demás de percepción directa en los montes vecinales en mano común, bajo el principio de la justa distribución entre los partícipes». Señalarán también los diferentes órganos de la comunidad con sus respectivas funciones, la responsabilidad de los componentes y la impugnación de sus actos, así como las demás cuestiones que estime pertinentes respecto al monte, dentro de los límites establecidos por las leyes (art. 4.1 Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común).

Los Estatutos regularán también quién ha de representar a cada *"casa abierta con humos"* (art. 7 Ley 55/1980) en todo lo concerniente al monte, así como la forma de acreditar esa representación. En su defecto, la Comunidad vecinal se entenderá válidamente con quien designen expresamente los miembros mayores de edad de cada familia o, si no lo hicieren, con quien asuma de hecho la dirección de la explotación familiar en cada casa.

La comunidad de montes vecinales en mano común ni se constituye ni se extingue de forma voluntaria, sino que, por el contrario, es creada a partir de una serie de usos y costumbres; y, en los pocos supuestos en los que parece posible su desaparición, la intención del legislador ha sido la de prolongar, aunque sea de forma transitoria, su subsistencia jurídica.

tiempo, el jurado remitirá testimonio de la resolución al registro de la propiedad, a efectos de que se proceda a la anotación preventiva de la clasificación del monte.

IV.9.3.- CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES

En este tipo de monte vecinal, cada comunero o vecino no es titular de modo exclusivo de una cuota o parte del monte, ya sea ésta ideal o real, sino que la titularidad de dicho bien pertenece conjunta e indivisiblemente a la totalidad de las personas que conforman en cada momento la agrupación vecinal. De esta forma, la indivisibilidad, la inalienabilidad y la imprescriptibilidad son tres de las características más importantes del régimen jurídico de los montes vecinales en mano común.

En lo referente a la indivisibilidad y a la inalienabilidad la ley prevé algunas excepciones. De esta forma, estos montes podrán ser objeto de cesión temporal, en todo o en parte, a título oneroso o gratuito, para obras, instalaciones, servicios o fines que redunden de modo principal en beneficio directo de los vecinos. También podrán ser objeto de expropiación forzosa o imposición de servidumbres por causas de utilidad pública o interés social prevalentes a los del propio monte, mediante declaración expresa, previo informe del Ministerio de Agricultura y oídas las comunidades afectadas. En todo caso, el importe de las cantidades abonadas por la entidad expropiante se invertirá en obras o servicios de interés general y permanente para la comunidad vecinal. Y con carácter temporal, las comunidades titulares de los montes también podrán establecer sobre éstos, hasta un plazo máximo de treinta años, derechos de superficie³⁶⁹ con destino a instalaciones, edificaciones o plantaciones.

³⁶⁹ Art. 3.4 Ley 55/1980:

Cuatro. El derecho de superficie se constituirá necesariamente en escritura pública que, como requisito imprescindible para su eficacia, habrá de inscribirse en el Registro de la Propiedad. Será transmisible y susceptible de gravamen, con las limitaciones que se hubieren consignado en la citada escritura, y se registrará por las disposiciones de este artículo, por el título constitutivo del derecho y, subsidiariamente, por las normas del Derecho privado. Se extinguirá por el transcurso del plazo pactado y por las demás causas que se expresen en el indicado título.

Cinco. La contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma alzada por la concesión, en el de un canon periódico en la adjudicación de parte del suelo en varias de estas modalidades a la vez, o en otras diferentes. En todo caso, la comunidad titular del monte hará suya, a la extinción del derecho de superficie, la propiedad de todo lo edificado, instalado o plantado, sin que deba satisfacer indemnización alguna, cualquiera que sea el título en virtud del cual se hubiese constituido aquel derecho.

Seis. La extinción del derecho de superficie por decurso del término provocará la de toda clase de derechos reales o personales impuestos por el superficiario.

Siete. Si por cualquier otra causa se reunieran en la misma persona los derechos de propiedad del suelo y los del superficiario, las cargas que recayeren sobre uno y otro derecho continuarán gravándolos separadamente.

Además también podrá procederse excepcionalmente a la permuta (art. 2.2 Ley 55/1980) entre terrenos de valor similar de montes colindantes de los regulados en dicha Ley, por acuerdo de las Comunidades Autónomas, los Gobernadores civiles, las Autoridades y Servicios Agrarios, los Alcaldes y las Corporaciones Locales, así como las personas e instituciones cuando conozcan de cualquier acto que atente o ponga en peligro la conservación o la integridad de un monte, lo pondrán en conocimiento del Ministerio Fiscal, y éste ejercerá las acciones civiles y penales que sean adecuadas para restablecer la situación jurídica correcta y perseguir los actos que la contradigan.

Las mismas autoridades, organismos y particulares darán cuenta de los actos perturbadores que tengan lugar contra los montes vecinales en mano común a la Jefatura de los Servicios Provinciales del ICONA y ésta ejercerá, respecto a dichos montes, las mismas facultades de preservación, correctivas y sancionadoras previstas y siendo preceptiva la oportuna audiencia de la comunidad titular (art. 15 Ley 55/1980).

Por lo que se refiere a la imprescriptibilidad, hay que hacer referencia a la posibilidad de prescripción de los montes vecinales en caso de disolución de la comunidad vecinal, pues si al cabo de 30 años no se restaurase la agrupación vecinal, el bien pasará definitivamente al patrimonio de la Entidad local administradora con el carácter de comunal (art. 8 Ley 55/1980).

Una peculiaridad de estos montes es el régimen de los arrendamientos que se regirán por el Código Civil, sin embargo, el período contractual no podrá ser superior a quince años y las mejoras e instalaciones que pueda realizar el arrendatario quedarán de propiedad de la comunidad vecinal al terminar el plazo pactado sin compensación alguna para aquél.

IV.9.4.- JURADO DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN

Los Jurados de Montes Vecinales en Mano Común tienen competencia para conocer de las cuestiones que se promuevan sobre la clasificación de los montes, es decir, sobre su incorporación al régimen que la Ley establece para ellos.

Los expedientes de clasificación de los montes vecinales en mano común se iniciarán por acuerdo del Jurado, de oficio, o a instancia de vecinos con derecho a aprovechamiento de la Administración Agraria, de las Cámaras Agrarias o de las Organizaciones Sindicales Agrarias. Iniciado el expediente de clasificación, ningún terreno afectado por aquél podrá ser objeto de enajenación, división o gravamen hasta que recaiga la oportuna resolución por el Jurado, a cuyo efecto se practicará la correspondiente anotación en el Registro de la Propiedad.

Las resoluciones del Jurado pondrán fin a la vía administrativa, serán ejecutivas y podrán ser directamente impugnadas en vía contencioso-administrativa, de conformidad con la Ley reguladora de dicha Jurisdicción.

Las cuestiones relativas al dominio y demás derechos reales sobre los montes de que se trata serán de la competencia de la Jurisdicción Ordinaria.

La declaración de la vecinalidad del Jurado es título inmatriculador suficiente para el Registro de la Propiedad (art. 13 Ley 55/1980).

Capítulo V.- RÉGIMEN FISCAL

V.1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto estatal de naturaleza directa que somete a gravamen la obtención de renta por las entidades jurídicas. Su antecedente más remoto lo encontramos en el año 1900 con la tarifa III de la Contribución de Utilidades. En 1957, se crea el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas, derogando el anterior gravamen sobre la renta de las personas jurídicas. Años después, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, aprobó el Impuesto sobre Sociedades que ha estado en vigor hasta la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. El RD. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con el fin de integrar en un único cuerpo normativo toda la legislación que afecta a este tributo que ha estado vigente hasta la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

En cuanto a la naturaleza del Impuesto, el art. 1 de la citada Ley 27/2014 establece que " El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y

naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley".

De la lectura del precepto podemos entresacar los siguientes caracteres:

- a) Es un impuesto directo. Jurídicamente, el IS es un impuesto de naturaleza directa pues no cabe la repercusión, es decir, no es posible trasladar jurídicamente la cuota a un tercero (aunque económicamente sí sea viable trasladarlo al consumidor final). Por otro lado, desde un punto de vista económico, también es directo, pues grava una manifestación directa de la capacidad de pago como es la obtención de renta³⁷⁰
- b) Es un impuesto personal, ya que el hecho imponible como señalara el profesor Sainz de Bujanda³⁴⁹, sólo puede definirse por referencia a una persona determinada "como elemento básico de referencia sobre el que se configura el gravamen".
- c) Es un impuesto objetivo y, en consecuencia, no subjetivo, pues aunque la legislación contenga deducciones e incentivos fiscales de diversa índole, éstos no responden a la exigencia de adecuar la cuota a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, sino a razones más bien de política económica.
- d) Es un impuesto proporcional, por lo que a medida que aumenta la base imponible, la cuota crece proporcionalmente en el mismo porcentaje; o dicho con otras palabras, el tipo de gravamen es fijo con independencia de la cuantía de la renta. Téngase presente que al ser un impuesto proporcional carece de sentido que el legislador distinga entre una renta regular (que es aquella que se obtiene en un período corto de tiempo, en general inferior a un año) e irregular (que se obtiene en períodos largos de

³⁷⁰ El IS ya no se considera como un impuesto a cuenta del IRPF, en cuanto no constituye un antecedente del mismo, dado que no se configura como una retención en la fuente respecto de la renta del capital obtenida por las personas físicas por su participación en los fondos propios de la entidad jurídica que obtiene la renta. Todo ello como consecuencia de que el IRPF no establece ninguna norma para evitar la doble imposición sobre los beneficios distribuidos a los socios por las sociedades en las que participan. En definitiva, el IS no es un impuesto a cuenta de la renta obtenida por las personas físicas cuando aportan capitales a las sociedades, en el sentido de que el rendimiento generado por dichos capitales se grava en primera instancia en sede de la propia sociedad cuando los obtiene, y cuando esta distribuye esos rendimientos a sus socios en forma de dividendos, los mismos se integran en la base imponible de los socios, sin que pueda deducirse de la cuota el impuesto satisfecho por la sociedad sobre los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen tales dividendos. La independencia de ambos impuestos supone que existe una doble imposición sobre las rentas empresariales, al ser gravadas en la fuente por el IS y de nuevo en sede de los socios personas físicas cuando obtienen esas mismas rentas en forma de dividendos por la distribución de los beneficios obtenidos por la sociedad.

tiempo, en general superiores a un año) a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

- e) No obstante, el actual art. 29 LIS regula diversos tipos de gravámenes fijos o proporcionales en función del objeto social de la sociedad. Así, regula un tipo general del 25 por 100, y diversos específicos: 20 por 100 (cooperativas fiscalmente protegidas), del 10 por 100 (entidades de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre), 1 por 100 (fondos de inversión, etc.), y 0 por 100 (fondos de pensiones). Desaparece la discriminación positiva a favor de las empresas de reducida dimensión que podían gozar de un tipo de gravamen inferior, mientras que las entidades bancarias y las de explotación de hidrocarburos tributarán al 30 por ciento.
- f) Es un impuesto fundamentalmente sintético, pues las distintas partidas positivas confluyen básicamente sin distinción y sin interesar su origen o procedencia, para formar la renta global que se sujeta al Impuesto. No obstante, una vez determinada la base imponible, la Ley del IS aplicará el tipo de gravamen que corresponda en función del objeto social de la entidad.
- g) Es un impuesto periódico, en el que la realización del hecho imponible -la obtención de renta por una entidad jurídica- se prolonga en el tiempo de forma indefinida, lo que ha obligado al legislador a dividir ese hecho en varios períodos (períodos impositivos) que coinciden con el ejercicio económico de la sociedad.

V.1.1.- CAMBIOS INTRODUCIDOS CON LA LEY 27/2014 EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades introduce importantes cambios. En su exposición de motivos se pone de manifiesto que la presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en

su determinación ³⁷¹. No obstante, esta Ley proporciona esa revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución.

La ley pretende subsumir en un único texto, al igual que lo hacía su predecesora, el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprobaba el Texto Refundido del Impuesto, con las modificaciones introducidas en los últimos años derivadas de la pertenencia a un mundo cada vez más globalizado y enmarcado de manera muy destacada por el entorno de la Unión Europea, la necesidad de competir en mercados internacionales o el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal.

Asunto no menor el de la lucha contra el fraude fiscal, en él hay que mencionar la excepcional crisis sufrida por la recaudación de este impuesto, más allá de la propia crisis económica que ha venido aconteciendo en los últimos años, crisis recaudatoria que exige una reacción del legislador para volver a situar a este impuesto como elemento clave en su contribución al sostenimiento de las cargas públicas.³⁷²

Y se siguen manteniendo al margen de la presente ley determinadas normas específicas cuya inclusión determinaría una dispersión de la normativa en ellas contenida al afectar a un ámbito superior al propio Impuesto sobre Sociedades. Este es el caso, entre otras, de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre,

³⁷¹ El artículo 10 de la Ley 27/2014, en su apartado 4 establece que en el método de estimación directa (que salvo las excepciones de la estimación objetiva para determinadas entidades navieras, y el de estimación indirecta que está reservado para casos de ausencia de contabilidad), la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

³⁷² La recaudación líquida por el Impuesto sobre Sociedades disminuyó en 2014 un 6,2 por ciento. Evolución de los ingresos por impuesto sobre sociedades (Memoria 2014 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

De manera provisional, a falta de incorporar el total de la información de las declaraciones anuales del impuesto, se estima que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades disminuyó un 10,2% (Informe Anual de Recaudación Tributaria 2015 del Servicio de Estudios tributarios y estadísticos de la Agencia Tributaria).

de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La Ley 27/2014, enmarcada dentro de la denominada reforma fiscal, determina como principales objetivos de la misma:

- a) La búsqueda de los principios de neutralidad, igualdad y justicia: principios de contenido constitucional que se convierten en objetivo de la reforma, de manera que la aplicación de los tributos no genere alteraciones sustanciales del comportamiento empresarial, agudizando su carácter neutral e igualitario, destacando como ejemplo la aproximación entre el tratamiento de la financiación propia y ajena, así como la búsqueda de que el tipo nominal se convierta en el tipo efectivo, optando por una reducción del mismo a costa de la reducción y casi eliminación de diversos incentivos fiscales.

- b) La norma entiende que es primordial dotar a las empresas españolas de un impuesto moderno y competitivo que favorezca el crecimiento sostenido de la actividad económica. Valorando sobre todo el mercado globalizado en el que tienen que competir las empresas españolas, y teniendo en cuenta la necesidad de atraer capital extranjero cabe destacar la reducción del tipo de gravamen que con carácter general disminuye del 30 al 25 por ciento. Pero en este sentido las novedades más intensas se centran en un nuevo tratamiento de las rentas internacionales que favorecen la repatriación de dividendos sin coste tributario y se convierte en un instrumento esencial en la internacionalización de la empresa española, haciendo extensible este régimen de exención al tratamiento de las rentas procedentes de participaciones en entidades españolas.³⁷³

³⁷³ El artículo 21 de la Ley 27/2014 establece dicho régimen de exención de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

- b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un

- c) Se opta, dice el legislador, por simplificar el impuesto, y si bien con carácter general puede afirmarse que así es, siendo dignas de mención la simplificación de las tablas de amortización, que ha sido alabado por todos los sectores económicos y empresariales,³⁷⁴ o la racionalización de las normas aplicables a las operaciones vinculadas, así como la eliminación de diferentes tipos de gravamen, o el régimen de exención generalizado en las rentas procedentes de participaciones significativas. Sin embargo, las limitaciones en el derecho a la deducción de determinados gastos o deterioros, así como en provisiones van a suponer una proliferación de ajustes fiscales.
- d) Se hace un esfuerzo por adaptar la norma al entorno comunitario, y así dentro de las medidas que buscan dicha adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido por el anterior texto refundido³⁷⁵ de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, por lo que ésta ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. El siguiente esfuerzo en este sentido se manifiesta en los regímenes especiales de consolidación fiscal y de reestructuraciones empresariales³⁷⁶.

impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

³⁷⁴ Nota técnica diciembre de 2014 de ACCID. La simplificación de las tablas de amortización, son mucho más breves y sencillas. Sin embargo el tratamiento de las amortizaciones continúa siendo flexible en relación a la posibilidad de aplicar otros métodos de amortización, tales como el de porcentaje constante o el de números dígitos, así como la posibilidad de solicitar un plan de amortización a la Agencia Tributaria. Se establece que los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros podrán ser libremente amortizados y se conserva la libertad de amortización vinculada a la creación de empleo, pero solamente para las empresas de reducida dimensión.

³⁷⁵ (BOKOBO MOICHE, 2005)

³⁷⁶ Las disposiciones contenidas en los tratados sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional (Art. 96 de la Constitución Española). La normativa contenida en los tratados internacionales prevalece respecto a la normativa nacional, siempre y cuando hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. En este sentido, desde el momento de su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, dicha norma

- e) La caída de la recaudación en el Impuesto sobre Sociedades durante los últimos años, por encima de las estadísticas asociadas a la crisis económica ha incidido a que el legislador hubiere establecido una serie de medidas tales como la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, o a la no deducibilidad de la totalidad de las amortizaciones, en algunos casos con carácter temporal. Pues bien, ahora se pretende de una manera más estable ampliar la base imponible del impuesto, extendiendo la no deducibilidad del deterioro de valor a todos los elementos patrimoniales del inmovilizado empresarial, o las modificaciones en relación a la eliminación de determinadas deducciones.³⁷⁷
- f) Del mismo modo que el año 2012 se introdujo una limitación en la deducibilidad de determinados gastos financieros, con la finalidad de favorecer indirectamente la capitalización empresarial, en esta misma tendencia se pretende incidir en la captación de financiación empresarial, estabilizando una balanza que durante mucho tiempo se ha inclinado a favor de la financiación ajena. Así además de modificar nuevamente el tratamiento de dichos gastos financieros se crea una reserva de capitalización para intentar favorecer que el beneficio empresarial se quede dentro de la sociedad en forma de reservas.

pasa a formar parte del ordenamiento interno, tal y como dispone el apartado 5 del artículo 1 del Código Civil.

Adicionalmente a los Convenios por doble imposición, debe señalarse que las Directivas comunitarias han impulsado reformas normativas en determinados aspectos de la fiscalidad del IS; así, en materia de fusiones o de operaciones matriz-filial, o el convenio de supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

En algunos casos, la existencia de convenios internacionales matiza la aplicación de preceptos de la LIS. En materia de transparencia fiscal internacional dicho régimen se aplica sin perjuicio de lo que establezcan los respectivos convenios.

³⁷⁷ El artículo 13 de la ley 37/2014 establece respecto de las correcciones de valor, que no serán deducibles:

- a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
- c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

- g) La nueva ley recoge en su articulado, criterios doctrinales y jurisprudenciales, y aclara cuestiones que generan o pueden generar una conflictividad no deseada: en este sentido pueden mencionarse las reglas aplicables a operaciones a plazos, a la no integración en la base imponible de aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos no deducibles o la posibilidad de aplicar parcialmente el régimen de operaciones de reestructuración.
- h) Finalmente el legislador busca incrementar medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no sólo a nivel interno, sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. En este sentido la norma introduce y anticipa medidas encaminadas a dicho objetivo, como es el caso del tratamiento de los híbridos, o las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional y operaciones vinculadas, pero para luchar contra el traslado internacional de beneficios o erosiones graves de la base imponible no es suficiente con una normativa interna. Existen trabajos y planes de acción elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico pero que a la vista de la realidad, de momento se han visto claramente insuficientes para detener dicho fraude, y se requiere un mayor esfuerzo y voluntad real a nivel internacional.³⁷⁸

³⁷⁸ La realidad ha puesto de manifiesto la necesidad de la existencia de una mayor cooperación internacional para luchar contra estas prácticas y el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) iniciado por el G20 y la OCDE tiene como objetivo principal el establecimiento de mecanismos y herramientas para que los gobiernos puedan evaluar y combatir las estrategias antes mencionadas y las estructuras empresariales internacionales dirigidas a la reducción de la tributación y a la deslocalización de impuestos hacia territorios de baja o nula tributación.

La OCDE presentó en julio de 2013 un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas que había que afrontar relativos a las BEPS y que recibió el respaldo en la Cumbre del G20 de San Petersburgo de 2013. En esta plan de acción se incluían quince medidas cuyo desarrollo debía permitir combatir el problema de la evasión fiscal de las empresas multinacionales. Dichas medidas o Acciones eran:

Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital.

Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos.

Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional.

Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros.

Acción 5: incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad.

Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente.

En la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica³⁷⁹, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas. Asimismo, se introduce el concepto de entidad patrimonial³⁸⁰, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto. También se determina, en consonancia con lo establecido en la reforma de la Ley del IRPF, que la actividad de arrendamiento de inmuebles tendrá el carácter de empresarial cuando cuente con una persona asalariada a jornada completa, no siendo necesario el requisito que exigía la anterior normativa de IRPF de un local exclusivamente afecto a dicha actividad.³⁸¹

En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida

Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor.

Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión.

Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia.

Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos).

Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

³⁷⁹ El artículo 5 de la Ley 27/2014 establece que se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

³⁸⁰ Ver el citado artículo 5 en su apartado 2 que establece que se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

³⁸¹ Junto a la configuración general de la obtención de renta como hecho imponible, la LIS considera, en particular, como obtención de renta, a efectos del hecho imponible, la imputación de bases imponibles positivas y negativas de las entidades sometidas al régimen de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas y la imputación en la base imponible de las rentas positivas en la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

requiere incorporar un régimen transitorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a contribuyentes de este Impuesto. Dicha traslación supone realmente un cambio de gran calado a nivel microeconómico, ya que existe un importante número de pequeños negocios que son ejercidos mediante dicha forma jurídica. La norma obligará en algunos casos a su migración al impuesto sobre sociedades, pero en muchos otros casos continuarán la actividad económica ya sea en forma de trabajador autónomo o como sociedad limitada.³⁸²

La base imponible se modifica, entre otros, en los siguientes aspectos relevantes:³⁸³

En materia de imputación temporal, se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en el Plan General de Contabilidad para PYMES aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Asimismo, la Ley recoge de manera expresamente la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

De manera similar a lo ya establecido anteriormente para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de

³⁸² Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2016, las sociedades civiles que tengan personalidad jurídica y, además, su objeto sea mercantil, pasan a ser consideradas contribuyentes del IS y, por tanto, dejan de tributar según el régimen fiscal de atribución de rentas

³⁸³ El IS grava la renta obtenida por las entidades jurídicas. Por tanto, el objeto imponible de este impuesto es la renta que estas entidades generan a lo largo del período de tiempo que la LIS establece para cuantificar la capacidad económica del contribuyente. Se hace coincidir, de forma general, el espacio temporal de determinación de la renta con el ejercicio económico de la entidad.

La expresión cuantitativa de la renta del período se denomina por la LIS base imponible. Está constituida por el importe de la renta del período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Base imponible = Renta del período - Compensación de bases imponibles negativas

La LIS establece tres métodos de determinación de la base imponible:

- estimación directa, con carácter general
- estimación objetiva, aplicable exclusivamente cuando la LIS lo determine de forma expresa;
- estimación indirecta, aplicable de forma subsidiaria en aquellos casos en los que, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT, no pueda determinarse la base imponible mediante el método de estimación directa.

establecimientos permanentes, se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades. Adicionalmente, se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil.

Respecto a los deterioros de valor de los elementos patrimoniales, conjuntamente con la no deducibilidad ya introducida en el año 2013 en relación con los correspondientes a valores representativos del capital o fondos propios de entidades³⁸⁴, se establece como novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar. Tampoco son deducibles los deterioros de los valores de renta fija.

Otra importante limitación opera en cuanto a la deducibilidad de determinados gastos: en primer lugar la norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades y, sin embargo tienen la consideración de pasivo financiero. En segundo lugar el tratamiento de los préstamos participativos entre empresas del grupo será el mismo que el de los fondos propios. En tercer lugar se limita el derecho a la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes, hasta 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad. Y especial mención merece la inclusión de una norma sobre operaciones híbridas, entendiendo como tales aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. Dicha regla pretenden evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por ciento, siempre que se realice entre partes vinculadas.

³⁸⁴ El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social modifica la Disposición decimosexta de la ley 27/2014 del Impuesto sobre sociedades, estableciendo un régimen transitorio aplicable a dichas pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, deben revertir, integrándose en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, y en todo se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En cuanto al régimen de las operaciones vinculadas, el mismo fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas.

Dicha Ley, aprobada en un momento histórico determinado, a principios de la crisis económica intenta en cierto modo una traslación al ámbito interno de parte de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y de las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea, obligando en la mayoría de casos a las empresas pequeñas y medianas a la elaboración de documentación que supone un coste indirecto importante, una cierta inseguridad jurídica, y unas sanciones desorbitadas en caso de incumplimiento.³⁸⁵

La Ley 27/2014 contempla la elaboración de una documentación más simplificada para aquellas entidades o grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, exceptuando únicamente operaciones de especial riesgo, tales como las que puedan desarrollarse parcialmente en paraísos fiscales.³⁸⁶ Si a ello unimos que en las relaciones socio-sociedad el perímetro de

³⁸⁵ La exposición de motivos de la citada ley 35/2006 cita que en lo que afecta a la imposición directa, dicha reforma tiene dos objetivos. El primero referente a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, por lo que de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

El segundo objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

³⁸⁶ El contenido simplificado de la documentación específica no resultará de aplicación a las siguientes operaciones: (art. 18, 3 LIS)

vinculación queda fijado en el 25 por ciento de participación, no cabe duda de que la norma es más favorable al contribuyente y de más fácil aplicación.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos de empresa de reducida dimensión, la documentación específica simplificada se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Además la propia metodología de valoración de las aportaciones elimina la jerarquía de métodos que contenía la regulación anterior para determinar el valor de mercado, y conforma el régimen sancionador como menos gravoso regulándose en el apartado 13 del artículo 18 LIS.

En cuanto a bases imponibles negativas, el tratamiento de su compensación queda sustancialmente modificado, destacando la aplicabilidad de las mismas en un futuro sin límite temporal. No obstante, se introduce una limitación cuantitativa en el 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación, y admitiéndose en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros. Dicha norma por tanto tendrá su impacto en grandes empresas, mientras que en las pequeñas y medianas no afectará ya que las cuantías propuestas quedan fuera de su alcance. Asimismo el artículo 26 de la LIS establece medidas antifraude impidiendo el aprovechamiento de dichas bases negativas cuando hubiere cambios en la titularidad de las mismas y se tratare de entidades inactivas. Es decir se pretende evitar la compra de dichas entidades cuando el interés radica únicamente en dichas bases negativas.

Como otra de las grandes novedades figura que el derecho a la comprobación de dichas bases por parte de la inspección se fija en 10 años.³⁸⁷

-
1. Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
 2. Las operaciones de transmisión de negocios.
 3. Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
 4. Las operaciones de transmisión de inmuebles.
 5. Las operaciones sobre activos intangibles.

³⁸⁷ Con carácter general se regula la capacidad de la Administración tributaria para comprobar e investigar en cualquier momento los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. Del resultado de dicha comprobación e

En cuanto al tratamiento de la doble imposición, en relación a los dividendos, siguiendo el dictamen Comisión Europea núm. 2010/4111, se trata de equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, y de establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

El nuevo mecanismo de exención constituye un mecanismo mediante el cual el legislador ha manifestado que pretende favorecer la competitividad y la internacionalización de las empresas españolas.³⁸⁸

investigación puede proceder a la regularización de los importes correspondientes a las partidas que se integren en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, con independencia de que dichos importes deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.

Así, aunque la capacidad de comprobación de la Administración tributaria no prescribe, sin embargo, a efectos de la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar por cualquier entidad, se limita el plazo temporal de ese derecho de comprobación a diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Una vez transcurrido dicho plazo de diez años, aunque prescribe la capacidad de la Administración para comprobar e investigar esas bases imponibles negativas, es decir, la Administración tributaria no puede modificar el importe de las bases imponibles negativas declaradas por el contribuyente, sin embargo, a efectos de consolidar la compensación de las mismas, está obligado a la acreditación de la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda realizar. Para ello debe exhibir a la Administración tributaria la correspondiente liquidación o autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.

³⁸⁸ Las deducciones para evitar la doble imposición se enmarcan dentro de las deducciones técnicas del impuesto. Estas deducciones tienen por objeto evitar la doble imposición económica sobre una misma renta en dos contribuyentes diferentes, la cual se manifiesta cuando una renta se somete a tributación, por primera vez, en sede de la propia entidad que la obtiene y, una segunda vez, cuando el beneficio contable asociado a dicha renta es objeto de distribución por esa entidad a sus socios en forma de dividendos o bien cuando dichos socios transmiten la participación en la entidad participada obteniendo una renta que se corresponde total o parcialmente con los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante todo el tiempo de tenencia de dicha participación.

Los métodos utilizados tradicionalmente para evitar el fenómeno de la doble imposición son dos: el de exención y el de imputación.

Por el método de exención, los dividendos percibidos no se integran en la base imponible del IS de la entidad que los recibe. Es decir, el beneficio del cual proceden esos dividendos tributa exclusivamente en sede de la entidad que los ha generado y, cuando es distribuido, no se produce ninguna imposición adicional en los socios al excluirse de la base imponible. Este mismo régimen de exención es aplicable a las rentas positivas generadas en la transmisión de participaciones en el capital de otras entidades.

Finalmente se modifica el tratamiento de la doble imposición en las operaciones de préstamo de valores y se equipara con otro tipo de contratos con idénticos efectos económicos, como pudieran ser determinadas operaciones de venta con pacto de recompra de acciones.

En cuanto al tipo de gravamen, con carácter general se reduce, pasando del 30 al 25 por ciento, buscando una competitividad en cuanto a tipo nominal en relación a otros países de nuestro entorno. Se mantiene asimismo el tipo del 15 por ciento para entidades de nueva creación para el primer período impositivo en que obtengan una base imponible positiva y el siguiente intentando estimular la creación de empresas.³⁸⁹

Desaparece la discriminación positiva de la que gozaban las entidades de reducida dimensión³⁹⁰, siendo éstas las que en el ejercicio anterior al de tributación habían

Mientras que el régimen de exención se aplica con carácter general a los dividendos y plusvalías procedentes de participaciones en entidades tanto residentes en territorio español como en el extranjero, devengados en períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015 por el contrario, sólo era aplicable a esas mismas rentas cuando procedían de participaciones en entidades no residentes devengadas en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha.

En el método de imputación, los dividendos se integran en la base imponible del IS de la entidad que los percibe, deduciendo de su cuota íntegra cierto importe, para así evitar la doble imposición. La cuantía de esa deducción no depende del impuesto satisfecho por la entidad sobre el beneficio del cual procede el dividendo distribuido, sino de la propia cuota íntegra que en el perceptor produce dicho dividendo, por lo que la tributación efectiva del beneficio se limita a la soportada en la fuente por la entidad que ha generado el beneficio que es objeto de distribución.

³⁸⁹ En los períodos impositivos iniciados en el año 2014, los contribuyentes sometidos a tributación por obligación personal de contribuir, esto es, los contribuyentes residentes en territorio español, estaban sometidos al tipo de gravamen del 30%.

El tipo general de gravamen en los períodos impositivos iniciados en el año 2015 es del 28%.

En los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2016, los contribuyentes sometidos a tributación por obligación personal de contribuir, esto es, los contribuyentes residentes en territorio español, están sometidos al tipo de gravamen del 25%.

³⁹⁰ Para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, las empresas de reducida dimensión aplican la siguiente escala:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros: el tipo de gravamen del 25%.
- b) Por la parte de base imponible restante: el tipo de gravamen del 28%.

Los anteriores tipos sólo son aplicables cuando la entidad está sometida al tipo general (28% en los períodos impositivos iniciados dentro del ejercicio 2015); si deben tributar a un tipo diferente al general, se aplica ese tipo a la totalidad de la base imponible.

facturado una cantidad inferior a diez millones de euros. Se mantiene en cambio, el tipo del 30 por ciento para las entidades de crédito así como las de exploración, investigación y explotación de hidrocarburos. Parece en cierto modo una medida más bien de carácter electoralista, que pretende aparentar que los beneficios que han recibido los bancos y otras sociedades en forma de ayudas públicas van a obtener un cierto retorno a la sociedad, más que una medida claramente recaudatoria, y que es muy criticable desde el punto de vista técnico pues discrimina a las entidades en función de su objeto social.

En materia de incentivos fiscales, si bien el legislador cita que se trata de una simplificación del impuesto se opta por una práctica eliminación del conjunto de los existentes y la introducción de dos de nuevos, vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable a todas las empresas, llamado reserva de capitalización (art. 25 LIS) , y el segundo reservado para las empresas de reducida dimensión llamado reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105 LIS), que viene a ser en realidad un diferimiento, toda vez que pretende aplicar un beneficio durante cinco años, que revertirá, o sea tributará a menos que pueda compensarse con pérdidas a futuro.

Desaparece por tanto la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, así como la recientemente creada deducción por inversión de beneficios. Se crea a cambio una nueva deducción para producciones cinematográficas (art. 36 LIS).

Por otra parte, aumenta la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica así como las deducciones por creación de empleo, especialmente para trabajadores con discapacidad (arts. 37 y 38 LIS).

Se modifican los regímenes especiales del impuesto:

En el régimen de consolidación fiscal se incorporan novedades, en primer lugar, en la configuración del grupo fiscal, exigiendo, por un lado, que se posea la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y permitiendo, por otro lado, la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1-1-2016, las empresas de reducida dimensión aplican el tipo general de gravamen del 25%, cualquiera que sea el importe de su base imponible.

español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.³⁹¹

En segundo lugar, destaca la configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realicen a nivel del grupo.

Finalmente, esta Ley establece que la integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.

El régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración presenta las siguientes características respecto a la regulación anterior:

En primer lugar, este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

La segunda novedad destacable se basa en la desaparición del tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, que hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo complejo como instrumento para eliminar la doble imposición. Esta novedad simplifica de manera considerable la aplicación del Impuesto, eliminando la necesidad de prueba de una tributación en otro contribuyente, de difícil cumplimiento en ocasiones, como es el supuesto de adquisición de participaciones a través de un mercado organizado.

Como tercera novedad, se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera

³⁹¹ En definitiva, las sociedades integrantes del grupo gozan de una suerte de exención técnica por el IS, en la medida en que no están obligadas al pago de la cuota de este impuesto que resulte del régimen individual, pues se integran en otro contribuyente que es el grupo.

que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.

Finalmente, se regula expresamente la inaplicación parcial del régimen y la circunscripción de las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones.

Por último, el régimen de entidades de reducida dimensión se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios, si bien destaca la eliminación de la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, minorando el tipo de gravamen de estas entidades.

Esta minoración del tipo de gravamen se ve ahora únicamente compensada mediante la novedosa reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10 por ciento de su importe. Esta medida permitirá minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida.

Esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia.

V.2.- REGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

El régimen tributario de las cooperativas se regula en la Ley 20/1990 de 19 diciembre 1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Dicho régimen responde a los siguientes principios:

- Fomento de las Sociedades cooperativas en atención a su función social, actividades y características.

- Coordinación con otras parcelas del ordenamiento jurídico y con el régimen tributario general de las personas jurídicas.
- Reconocimiento de los principios esenciales de la institución Cooperativa.
- Globalidad del régimen especial que concreta tanto las normas de beneficio como las de ajuste de las reglas generales de tributación a las peculiaridades propias del funcionamiento de las cooperativas.
- Carácter supletorio del régimen tributario general propio de las personas jurídicas.

De acuerdo con estos principios cabe señalar dos tipos de normas, las incentivadoras, es decir, las que establecen algún tipo de beneficio tributario, y de otro lado, las normas técnicas, que tratan de ajustar los extremos y la regulación social establecida, en la normativa general, a los aspectos tributarios.³⁹²

En lo referente a la sujeción de las cooperativas al impuesto de sociedades vemos como en la Ley sobre el Impuesto de Sociedades vigente, en el artículo séptimo, que es donde se determinan los contribuyentes sujetos al impuesto, no aparece mención expresa a las cooperativas. Sin embargo, el artículo 7.1 de la Ley del Impuesto considera sujetos pasivos a todos los sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica y, puesto que las cooperativas tienen tal condición, la conclusión ineludible es su sujeción.

Como vemos hay una gran fragmentación de la regulación fiscal de las cooperativas, hecho que nos hace tener en cuenta, a la hora de analizar su fiscalidad tanto la Ley del Impuesto de Sociedades como la Ley Reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas y en algunos casos, como es el caso de las cooperativas de crédito sus normas propias previstas en la Ley 13/1989, de 26 de mayo. Aún así debemos tener en cuenta que el régimen tributario general tiene carácter supletorio, por lo tanto, se aplicarán las normas tributarias generales en lo que no esté expresamente previsto en la LRF³⁹³.

A efectos de su fiscalidad las cooperativas se clasifican en tres grupos:

³⁹² (MARI, 2001)

³⁹³ La LRF será de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas en el Estado español, salvo las que tengan su sede o domicilio social en el País Vasco o en Navarra a las cuales les serán de aplicación los regímenes tributarios especiales vigentes en dichos territorios (Art. 1.2 LRF).

- Las cooperativas protegidas.

De acuerdo con el artículo 6 de la LRFC son sencillamente todas las cooperativas, salvo que una mención expresa de la Ley las incluya en algún otro grupo, o que hubieran perdido la protección por incumplir alguno de los requisitos establecidos en la misma Ley.³⁹⁴

- Las cooperativas especialmente protegidas

Se incluyen en este grupo, regulado en el Capítulo II del Título II de la Ley de 1990, las cooperativas de primer grado que, con ciertas condiciones y requisitos, pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

- Cooperativas de trabajo asociado.
- Cooperativas agrarias.
- Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra.
- Cooperativas del mar.
- Cooperativas de consumidores y usuarios.

La normativa establece con minuciosidad extrema cuáles son los requisitos y características que deben reunir las cooperativas que, dentro de las categorías indicadas, son merecedoras de un trato especial.

- a) Se trata de cooperativas que atienden a sectores primarios de la actividad económica o que pretenden cubrir necesidades básicas de los ciudadanos. Así, por ejemplo, se incluyen en esta categoría cooperativas que realizan explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras; o las cooperativas de trabajadores o de consumidores.

³⁹⁴ (TEJERIZO LOPEZ, 2008)

- b) Resultan constantes las alusiones a los sectores más modestos, siempre desde el punto de vista económico. Así, se alude a la limitación de retribuciones que deben tener los socios en las cooperativas de trabajo asociado o en las de consumidores y usuarios, o se menciona el valor de los bienes inmuebles rústicos en las cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra, o se indica el volumen de operaciones de los socios en el caso de las cooperativas del mar. No significa esto que las cooperativas especialmente protegidas deban tener una escasa importancia económica. No existen límites a su tamaño, sino que lo que parece desprenderse de la normativa es que, en todo caso, deben ser el resultado de la adición de pequeñas economías individuales.
- c) A pesar de que la categoría está formada por cooperativas de primer grado, no es obstáculo para su calificación como especialmente protegidas que entre sus socios se encuentren otras cooperativas u otras personas jurídicas públicas o privadas (sociedades agrarias, cofradías de pescadores, sociedades mercantiles, etc.). Como excepción las cooperativas de trabajo asociado y las de consumidores y usuarios solo pueden estar formadas por personas físicas.
- d) Por último, podemos indicar que las cooperativas de esta categoría son las que de un modo más perfecto respetan los principios cooperativos. Así, por ejemplo, en las de trabajo y en las de explotación comunitaria de la tierra está fuertemente limitada la posibilidad de la existencia de trabajadores asalariados; y en las agrícolas, de explotación comunitaria de la tierra o del mar se limita la posibilidad de explotar productos ajenos a la cooperativa misma.
- Se puede extraer un tipo más, a sensu contrario: las cooperativas no protegidas.

Todas las cooperativas protegidas, cualquiera que sea el grado de protección, pueden perder su condición de tal. Las cooperativas no protegidas, que constituyen el tercer grupo a considerar, son, por tanto, aquéllas que hubieran incurrido en alguna de las causas establecidas en la Ley y que, por ello, han perdido la protección en ella prevista. Ahora bien, la pérdida sólo afecta a los beneficios tributarios, pero no a las normas que tienen por finalidad el respeto a las peculiaridades de las cooperativas, que se aplican a todas ellas, incluso a las no protegidas. Las causas de la pérdida de la protección aparecen recogidas en el artículo 13 de la LRFC. Hasta dieciséis supuestos diversos se contemplan en la norma en cuestión, lo que supone una enumeración exhaustiva de las faltas que

una cooperativa puede llegar a cometer. En general, la pérdida de la condición de cooperativa protegida se produce por la violación de los principios y normas que regulan la vida de estas entidades. Por ejemplo, la falta de las dotaciones a los fondos obligatorios, las retribuciones a los socios en cuantías inadecuadas, la existencia de participaciones excesivas en entidades no cooperativas, la realización de actividades con terceros que no reúnan la condición de socios, el empleo de trabajadores por cuenta ajena por encima de los límites establecidos, la existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales, o de una cifra de capital inferior al legal, etc.³⁹⁵

V.2.1. ESPECIALIDADES DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS COOPERATIVAS

La LRFC, como ya hemos establecido, prevé determinadas normas incentivadoras con las que confiere a las sociedades cooperativas un tratamiento fiscal diferenciado en la medida que establece una forma particular de tributación con determinados beneficios fiscales (arts. 33 y 34 LRFC).

- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) se establece como regla general su exención en (a) los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; en (b) la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones; y en (c) las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines. Además, en el caso de las cooperativas especialmente protegidas estas también disfrutarán de exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

³⁹⁵ La concurrencia de alguna de las circunstancias tipificadas en el artículo 13 como causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida determinará la aplicación del régimen tributario general (tributarán al tipo general en el IS por la totalidad de sus resultados), teniendo en cuenta que aún así, las normas contenidas en el Capítulo IV del Título III de la LRFC serán de igual aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente (art. 6.2 LRFC). Además, con la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, también supondrá la privación de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca, sin perjuicio de las infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora, en particular, de lo dispuesto en los artículos 84 y 87, apartado 3, de la misma sobre sanciones que no consistan en multa que pueda prever la LGT.

- En el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) gozarán de una bonificación del 95% de la cuota y recargos.
- En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) también podrán disponer de la bonificación del 95% de la cuota y recargos sólo cuando se de los bienes de naturaleza rústica de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra.
- En el Impuesto de Sociedades (IS) el tipo de gravamen será del 20% sobre la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos y el tipo general en la correspondiente a los resultados extracooperativos. Asimismo, tendrán libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo adquirido en el plazo de 3 años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas. Y además, en el caso de las cooperativas especialmente protegidas disfrutaran de una bonificación del 50% de la cuota íntegra.

Centrándonos en el Impuesto de Sociedades, la LRFC también dispone una serie de normas de ajuste técnico o especiales (arts. 15 a 29 LRFC), son normas que no otorgan ningún trato favorable al contribuyente, por lo que se aplican a todas las cooperativas, incluso a las que hubieran perdido el carácter de protegidas.

Así pues, para la liquidación del Impuesto de Sociedades hay que partir des de el resultado contable determinado por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. Se trata de una seguido de normas a la luz de los criterios del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, pero con la que se intenta ajustar dicha normativa a las particulares del tipo social que nos ocupa.

Dentro de las normas de ajuste técnico encontramos las siguientes que son de aplicación a todas las cooperativas y afectan, entre otras cosas, a la determinación de la base imponible, a la determinación de la deuda tributaria y las especialidades existentes en materia de retenciones.

V.2.1.1- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

A grandes rasgos, la determinación de la base imponible³⁹⁶ de las cooperativas deberá ajustarse a las siguientes normas:

- Las reglas de valoración de las operaciones cooperativizadas

Se consideran como tales las realizadas por las cooperativas con sus socios. Se computarán, en general, por su valor de mercado, con la excepción de las cooperativas de consumidores y usuarios, vivienda, agrarias o de aquellas que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, en este caso se computará como precio aquel por el que efectivamente se hubiera pagado.³⁹⁷

No obstante, cuando se computara el precio efectivamente pagado si resulta inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad, tendrá lugar la aplicación de éste último (art. 15 LRFC).

Si observamos las reglas que se aplican a todas las operaciones vinculadas en la LIS vemos como son las mismas, de esta forma, salvo en los supuestos en que se acepta el precio efectivo que es en el caso de las cooperativas de consumidores y usuarios o de vivienda, no existe especialidad en el gravamen de las cooperativas.

- Las partidas que componen la base imponible

³⁹⁶ Se aplican, en lo no prevenido expresamente, las normas generales del Impuesto sobre sociedades. Esto significa que la mayor parte de las reglas correspondientes a la determinación de la base imponible en las cooperativas se encuentran contenidas no en la Ley especial, sino en la Ley y en el Reglamento del tributo. También hay que tener en consideración las normas contables, por la transcendencia que ello supone.

³⁹⁷ En las cooperativas de trabajo asociado, la actividad cooperativizada es la de prestación de trabajo por los socios, considerando rendimiento cooperativo el procedente de esta prestación, sin que el destino de los bienes y servicios producidos tenga incidencia (DGT 15-2-93).

Son resultados cooperativos la indemnización y los intereses percibidos por la anulación de una cesión de terrenos a un Ayuntamiento. Puesto que la cesión gratuita de dichos terrenos quedó en su día incorporada al precio de adquisición de los mismos y, por tanto, al precio de las viviendas posteriormente entregadas a los socios, la indemnización y los intereses que ahora se perciben minoran el coste de las viviendas construidas por la cooperativa en el ejercicio de la actividad cooperativizada, pudiendo repartir a los socios en forma de retorno cooperativo el excedente resultante de la referida indemnización (DGT CV 23-5-12; CV 25-5-12).

Como ya hemos mencionado, la base imponible³⁹⁸ se dividirá en resultados cooperativos (ingresos -gastos) y resultados extracooperativos (rendimientos e incrementos y disminuciones patrimoniales), salvo disposición en contrario prevista en los Estatutos Sociales.

De la necesidad de distinguir entre éstos dos tipos de resultados contables, conforman dos bases imponibles diferentes, una cooperativa y otra extracooperativa, las cuales tributan a tipos de gravamen distinto cuando las cooperativas son calificadas como protegidas o como especialmente protegidas.

Por lo tanto, el resultado cooperativo es aquel obtenido de la propia actividad de la cooperativa con sus socios y cuya determinación se realizará a partir de la normativa general contable. En cambio, el resultado extracooperativo es aquel obtenido por la realización de la actividad cooperativizada con terceros no socios y extraordinarios.

A efectos de liquidación, la base imponible correspondiente a uno u otro tipo de resultados se minorará en el 50% de la parte de los mismos que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio (Art.16.5 LRFC).

Otras consideraciones doctrinales:

- Las operaciones entre una cooperativa de transportes y sus socios, también cooperativas, se valorarán, según la DGT, por el valor por el que efectivamente se hubieran llevado a cabo o por su coste, si éste fuera inferior, pese a que, con carácter general, la LIS en su artículo 16 exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas.³⁹⁹
- La DGT señala que los ingresos provenientes de la venta de energía a una persona no socio de una cooperativa, tendrán la consideración de ingresos

³⁹⁸ Se aplican, en lo no prevenido expresamente, las normas generales del Impuesto sobre sociedades. Esto significa que la mayor parte de las reglas correspondientes a la determinación de la base imponible en las cooperativas se encuentran contenidas no en la Ley especial, sino en la Ley y en el Reglamento del tributo. También hay que tener en consideración las normas contables, por la transcendencia que ello supone.

³⁹⁹ DGT V924/2013 de 22 marzo 2013

extracooperativos, independientemente de si constituye o no una actividad ajena a la actividad cooperativizada.⁴⁰⁰

V.2.1.2.- CUOTA TRIBUTARIA

La cuota tributaria se constituye a partir de la aplicación a las bases correspondientes de los resultados cooperativos y extracooperativos, tanto positivos como negativos, los tipos de gravamen correspondientes (art.23 LRFC).

V.2.1.3.- TIPOS DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen aplicable es del 20% para los resultados cooperativos, siempre que la Cooperativa se encuentre en alguno del los dos niveles de protección que la Ley establece, y el del tipo general para los extracooperativos, que actualmente se encuentra al 25% (art. 33.2 LRFC).

Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al 25%, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general (Art. 28.2 LIS).

V.2.1.4.- COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuota íntegras positivas de

⁴⁰⁰ DGT V952/2009 de 4 mayo 2009

los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos, como señala el art. 24.1 LRFC.

El procedimiento de compensación de pérdidas de las cooperativas es diferente del resto de sociedades, puesto que en las cooperativas son las cuotas íntegras las que se compensan y en las demás sociedades son las bases imponibles.

V.2.1.5.- DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Cuando ya tenemos calculada la cuota íntegra, ésta puede verse disminuida por una serie de deducciones previstas en los artículos 25 y 26 de la LRFC y obtendremos la cuota líquida, estas son:

- Deducción por doble imposición

La LRFC establece tal deducción respecto de los dividendos y los retornos cooperativos y se aplicará el tipo de gravamen que corresponda en función del carácter cooperativo o extracooperativo de los rendimientos que originan dicha deducción.

En el caso de que los rendimientos susceptibles de deducción tengan carácter cooperativo, el tipo impositivo que se les aplicará será del 20%, y para los rendimientos de carácter extracooperativo será el tipo general (art. 33.2 LRFC y 29.1 LIS).

En relación con el tratamiento de los retornos cooperativos, la Ley equipara su tratamiento a los recibidos por los socios de la Cooperativa.

- Deducción por creación de empleo

Esta deducción será aplicable a las Cooperativas si se cumplen los requisitos generales previstos para el resto de sociedades en cada ejercicio económico y será de aplicación a la admisión definitiva, una vez superado el período de prueba de nuevos socios en las Cooperativas de Trabajo Asociado, o en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa.

Por lo que afecta a las bonificaciones, la Ley establece las siguientes:

- Las cooperativas especialmente protegidas tendrán una bonificación del 50% de la cuota íntegra (art. 34.2 LRFC).
- Las cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas que integren, al menos, un 50% de socios minusválidos y que acrediten que, en el momento de constituirse la cooperativa, dichos socios se hallaban en situación de desempleo, gozarán de una bonificación del 90% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios. (disposición adicional tercera).

V.2.1.5.- RETENCIONES

Al igual que los demás sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades las cooperativas están obligadas a practicar retenciones a cuenta en los supuestos previstos en la normativa vigente. Por lo tanto, a efectos de calcular la cuota a ingresar, tras aplicar las deducciones correspondientes legalmente previstas sobre la misma ha de disminuirse la cuota también de las retenciones y pagos fraccionados que ya se hubieran soportado por la Cooperativa.

Encontramos ciertas particularidades en el caso de los socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa. En estos, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente. A estos efectos, se asimilarán a dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo.

Tendrán la consideración de retorno anticipado las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta definidos como gastos no deducibles.

La retención se practicará tanto por las cantidades efectivamente satisfechas como por las abonadas en cuenta, desde el momento en que resulten exigibles.

Los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y, por tanto, no estarán sujetos a retención:

- Cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo.
- Cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
- Cuando se incorporen a un Fondo Especial regulado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social. En este tipo de retornos, el nacimiento de la obligación de retener se produce en el primer día señalado para la disposición por los socios de dicho retorno, aunque respecto de los intereses que devengaren la obligación de retener nacerá en la fecha señalada para la liquidación de los mismos.

IV.2.1.6.- REGLAS ESPECIALES PARA LOS SOCIOS DE LAS COOPERATIVAS

Los socios de las cooperativas tributarán por IRPF por el retorno cooperativo, es decir, por la parte excedente disponible que por acuerdo de la Asamblea General pueda ser adjudicado a los socios en proporción a la prestación laboral realizada.

La LRFC dispone como especialidades respecto del régimen general, en primer lugar que se considerarán rendimientos del capital mobiliario éstos retornos cooperativos que estuviesen sujetos a retención (art. 30 a) LRFC)⁴⁰¹. No obstante, hay determinados casos en los que el retorno no tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario (art. 29 LRFC):

- Cuando el importe de los retornos se incorpora al capital social incrementando las aportaciones del socio al mismo.
- Cuando dichos retornos, se apliquen a compensar pérdidas sociales de ejercicios anteriores.
- Cuando se incorporen a un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

⁴⁰¹ DGT CV 04-12-2015

Y en segundo lugar, respecto a la determinación de la base imponible, la Ley fija que las pérdidas sociales atribuidas a los socios no constituirán en ningún caso gasto deducible.

V.3.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES CIVILES

El art. 6 de la LIS, establece en su número 1 que «las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio».

Por su parte, su número 2, establece que «las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

Así mismo, el art. 7.1.a) de idéntica disposición, establece que son «contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil ».

Finalmente, el art. 8, apartado 3, de la LIRPF establece que «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», precepto que, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Final Sexta, letra b, de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, entra en vigor el 1 de enero de 2016.

En consecuencia, desde 1 de enero de 2016, las sociedades civiles que tengan objeto mercantil son sujetos pasivos del IS.

¿A qué sociedades en concreto nos estamos refiriendo? Pues en términos generales, y sin profundizar aquí, a todas aquéllas con objeto mercantil⁴⁰², sea cual sea su forma, excepción hecha de las sociedades profesionales, agrícolas y artesanales que son siempre y por su objeto civiles⁴⁰³, al menos hasta ahora. Nos estamos refiriendo, pues, a las denominadas sociedades mercantiles irregulares.

Huelga decir que la denominación formal elegida, sociedad civil o comunidad de bienes, es irrelevante. Lo trascendente es que estemos en presencia de una

⁴⁰² (DURAN-SINDREU BUXADÉ, 2015) excelente artículo que versa sobre otro novedoso aspecto de la reforma fiscal, cual es la nueva tributación de los socios de las sociedades profesionales, de modo que el autor vincula el nuevo artículo 27 de la ley del IRPF que califica fiscalmente las rentas procedentes de las sociedades de profesionales como rentas de actividad económica, siempre que se den determinados requisitos de porcentaje de titularidad y necesidad de encuadramiento en el régimen de autónomos de la seguridad social, a diferencia de la normativa anterior que lo consideraba renta del trabajo personal, y analiza la conexión de dicho cambio con otro aspecto sobre el cual el autor ya ha escrito y pronunciado diversas conferencias en diversos foros, cual es la retribución de los administradores y sus repercusiones a efectos de otros impuestos además del IRPF como pueden ser el IVA, o las implicaciones a efectos de sucesión de empresa familiar afectando al impuesto sobre sucesiones y donaciones o al impuesto sobre patrimonio.

⁴⁰³ El art.1670 del Código Civil, establece que «las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código ». Por su parte, el art.2 del Código de Comercio señala que «los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se regirán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza, y a falta de ambas reglas, por las del Derecho común ». Y en este sentido, su art.3 concreta que «existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil».

Sin embargo, el art. 001-2.1 del Anteproyecto de Ley del Código Mercantil amplía el concepto operadores del mercado sujetos al Código de Comercio al incluir en el mismo los siguientes supuestos:

- a) Los empresarios, en concreto:
 - 1º. Las personas físicas que ejerzan o en cuyo nombre se ejerza profesionalmente una actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, incluidas las actividades agrarias y las artesanales.
 - 2º. Las personas jurídicas que tengan por objeto alguna de las actividades indicadas en el número anterior.
 - 3º. Las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su objeto.
- b) Las personas físicas que ejerzan profesionalmente y en nombre propio una actividad intelectual, sea científica, liberal o artística, de producción de bienes o de prestación de servicios para el mercado.
- c) Las personas jurídicas que, aun no siendo empresarios y con independencia de su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en este artículo, así como los entes no dotados de personalidad jurídica cuando por medio de ellos se ejerza alguna de esas actividades.

sociedad, sea cual sea su denominación social, que desarrolle actividades que por su objeto son mercantiles y, obviamente, con personalidad jurídica.

Quedan por tanto excluidos los supuestos de mera cotitularidad, tenencia y arrendamiento de bienes, siempre que éstos no se realicen de forma mercantil.

La reforma fiscal en consecuencia es de calado, y rompe con la tradición de la normativa de los últimos lustros⁴⁰⁴, al considerar de manera evidente que las sociedades civiles, así como las comunidades de bienes y otras entidades sin personalidad jurídica, en la medida que se caracterizan por tratarse de un patrimonio susceptible de imposición o constituyen una unidad económica, tendrán la consideración de obligados tributarios. Así lo establece la ley general tributaria, pero sin embargo poniendo en consonancia lo que establece la citada ley, con lo que dispone el art. 7 de la Ley del Impuesto sobre sociedades y el artículo 9 de la ley 35/2006 del IRPF podemos afirmar que la reforma consagra en sede de imposición directa las diferencias existentes entre las sociedades civiles y las entidades en atribución de rentas. En efecto, con la sistematización tributaria, las sociedades civiles "con objeto mercantil", van a tributar en imposición directa por el impuesto sobre sociedades, mientras que las "demás entidades sin personalidad jurídica" va a tributar como entidades en atribución de rentas, o sea en IRPF.

Por todo lo dicho, y dado que a partir de enero de 2016 las sociedades civiles con objeto mercantil no tienen cabida en el ámbito del IRPF, ¿qué opciones existen?

V.3.1.- REGIMEN TRANSITORIO DE LAS SOCIEDADES CIVILES DURANTE 2015 Y 2016

La Disposición Transitoria 34 a) de la LIS retrasó la entrada en vigor del nuevo régimen de sujeción pasiva de las sociedades civiles con personalidad jurídica y

⁴⁰⁴ En efecto, las leyes de IRPF, tanto la vigente 35/2006 de 28 de noviembre, en su anterior redacción como el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que regulaba hasta 01-01-2015, así como las disposiciones anteriores se habían mantenido constantes en delimitar los ámbitos correspondientes en imposición directa, de modo que las citadas entidades del art. 33 de la ley general tributaria de 1963 y su correlativa y actual 35,4 de la ley 58/2003 General Tributaria que establece que: "Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición."

objeto mercantil y a este efecto se reformó la disposición transitoria 19ª de la LIRPF de la siguiente forma: "Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición."

Por tanto, es importante tener en cuenta que el cambio de tributación hizo replantear su continuidad a muchas Sociedades Civiles, o cuanto menos su continuidad bajo esta forma jurídica. Como se desprende de la disposición transitoria 19ª de la LIRPF, está claro que no fue de obligatoria su disolución y liquidación, por lo que, el legislador para dar solución a la continuidad o disolución de las mismas estableció un triple régimen transitorio al respecto:

a) Régimen de disolución y liquidación de sociedades civiles en 2016⁴⁰⁵.

Según este régimen podían acordar su disolución y liquidación las sociedades civiles que habiendo tributado hasta el 31 de diciembre de 2015 en régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2ª del Título X de la Ley del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, a partir de 1 de enero de 2016 cumplían los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades y que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 hubiesen adoptado válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y hubiesen realizado con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

De esta forma, si la sociedad civil con objeto mercantil cumplía con los requisitos mencionados, la disolución con liquidación tenía previsto un régimen fiscal especial, este es:

- Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), concepto "operaciones societarias", hecho imponible "disolución de sociedades", del art. 19.1.1º del texto refundido del Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- No devengo el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana (IIVTNU) con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la

⁴⁰⁵ Nueva disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF

posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

- A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve se fija una regla para determinar el valor fiscal de los activos adquiridos, distintos de los créditos y de la tesorería según el cual, el valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el importe de los créditos. El resultado de tal operación puede arrojar un saldo positivo, negativo o ser igual a cero.⁴⁰⁶
- b) Régimen de las sociedades civiles y sus socios a los que hubiese resultado el régimen de atribución de rentas en los términos de la Sección 2ª del Título X de la Ley del IRPF en períodos impositivos iniciados antes de 1 de

⁴⁰⁶ Disposición transitoria decimonovena apartado segundo de la LIRPF sobre la disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles:

- 1º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.
- 2º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente. En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.
- 3º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.
Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.
Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.
- 4º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad.

Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, siempre que la misma se realice dentro del plazo de los seis primeros meses del ejercicio 2016, continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas, sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. En caso contrario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del IS desde 1 de enero de 2016 y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.

enero de 2016 y pasen a tener la consideración de sujetos pasivos del IS a partir de dicha fecha (nueva disposición transitoria trigésima segunda de la nueva Ley del IS⁴⁰⁷ y nueva disposición transitoria trigésima de la Ley del IRPF.⁴⁰⁸

⁴⁰⁷ Disposición transitoria trigésima segunda. Sociedades civiles sujetas a este Impuesto.

1. Lo previsto en esta disposición será de aplicación a las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas del IRPF, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.
2. La integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los períodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se realizará en la base imponible del IS correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. Las rentas que se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro período impositivo.
3. Cuando la sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el art. 68 del RIRPF, se aplicarán las siguientes reglas:
 - a) La distribución de beneficios obtenidos en períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:
 - 1º Cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, los beneficios a que se refiere las letras a) y b) del apartado 1 del art. 25 de la LIRPF no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.
 - 2º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.
 - 3º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el TRLIRNR para estos contribuyentes.
 - b) Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:
 - 1º Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas. A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

A falta de opción, o si el acuerdo de opción por el régimen fiscal especial incumplió los plazos anteriores, la sociedad civil pasó a tener la consideración de contribuyente del IS desde 1 de enero de 2016 con la consiguiente tributación por dicho impuesto por el régimen general.

En consecuencia, los contribuyentes han tenido que reaccionar frente a las posibilidades que la combinación de disposiciones transitorias del IRPF e IS les han proporcionado, teniendo en cuenta además de su situación particular el efecto que las diversas opciones podían acarrear frente a posibles incompatibilidades en relación a otros impuestos.

Las opciones han sido las siguientes:

1. Las SC que se han disuelto y han pasado a ejercer la titularidad del negocio como persona física. Ha sido la opción óptima cuando el socio

Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

Segundo. Por el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

Tercero. Tratándose de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

2º Cuando el transmitente sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en esta Ley.

3º Cuando el transmitente sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el TRIRNR.

4. En el caso de sociedades civiles distintas de las previstas en el apartado 3 anterior, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales. Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha, tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior.

⁴⁰⁸ Disposición transitoria trigésima LIRPF. Socios de sociedades civiles que tengan la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

1. Los contribuyentes de este Impuesto que sean socios de sociedades civiles, a las que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y adquieran la condición de contribuyentes del IS, podrán seguir aplicando las deducciones en la cuota íntegra previstas en el art. 68.2 de esta Ley que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016 en los términos previstos en el art. 69 de esta Ley, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la LIS.
2. En lo que afecte a los contribuyentes de este Impuesto, será de aplicación lo dispuesto en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

trabajador es el partícipe más importante de la sociedad y sobre todo cuando los otros socios son familiares que se han incluido en la sociedad civil a los efectos de reducir la presión fiscal distribuyendo los beneficios. También es la opción óptima cuando los bienes de la sociedad corresponden de facto a un socio y los otros socios son únicamente capitalistas que han aportado dinero con una participación mínima que puede ser asumida por el socio trabajador.

Dicha opción ha sido ejercida por empresas cuya cifra de negocio es reducida, y en definitiva no se habían constituido todavía en sociedad limitada dado que la presión fiscal soportada como atribución de rentas era asumible y no requería de unos costes de gestión y una complejidad en la llevanza de libros registro y contabilidad.

Desde el punto de vista temporal, lo idóneo habría sido acogerse al período transitorio comprendido entre enero y junio de 2016 para beneficiarse del régimen fiscal especial de diferimiento. No obstante SC cuyo sin estructura empresarial han optado por disolverse en 2015, al no ser necesario, según su criterio, la aplicación del régimen especial.⁴⁰⁹ Por supuesto la opción de disolverse a partir de junio de 2016 no sería válida ya que la SC sería sujeto pasivo del IS durante 2016.

2. Disolución de la SC y transformación en una sociedad limitada. La citada DT 19^o fija unos plazos para proceder a la disolución y liquidación de la SC y se establece un Régimen fiscal muy favorable cuando se realiza dentro de los plazos fijados. Entre las ventajas destacan que no se devengará el IIVTNU lo cual puede ser importante cuando en el activo de la SC hay inmuebles urbanos, así como la exención en la modalidad de OS del ITP y AJD.

El tratamiento de los bienes y derechos asignados a los socios es similar a lo establecido en su día para la disolución de sociedades patrimoniales. La posterior constitución de una S.L tiene las ventajas propias de las sociedades de capital en cuanto a la limitación de la responsabilidad de

⁴⁰⁹ Opción no exenta totalmente de riesgo, toda vez que podría considerarse que en la disolución de dichas entidades se transmite cuanto menos, un fondo de comercio o una empresa en funcionamiento, por lo que la diferencia entre el valor de adquisición de las participaciones de la SC que tendería a cero y el valor de la empresa en funcionamiento o fondo de comercio, que puede valorarse como mínimo a nivel fiscal según las reglas del art. 37, 1, b, de la LIRPF para sociedades no cotizadas supondría una ganancia patrimonial en sede de los socios de la entidad.

los socios al capital aportado un menor tipo de gravamen que el que se deriva de negocios cuyo rendimiento es altamente satisfactorio.

3. Permanecer como SC, tributando por IS. Es el supuesto más simple pero exige tributar por el IS a partir de 1 de enero de 2016, fecha a partir de la cual la sociedad civil deberá cumplir los requisitos exigidos por el IS, como la llevanza de libros de contabilidad según Código de Comercio etc. y presentar los diferentes modelos exigidos según la actividad realizada.

Una cuestión sencilla, pero absolutamente novedosa para estas entidades es que, al igual que ocurre con las sociedades de responsabilidad limitada, el socio tiene derecho a percibir una renta de la sociedad, cuya tributación será gasto deducible para la entidad, y renta del trabajo para su perceptor. Dicho supuesto equipara toda la doctrina existente sobre la consideración y naturaleza de dicha renta, en cuanto a su tratamiento como renta del trabajo personal o renta de actividades económicas, en el supuesto del socio profesional de una sociedad profesional, así como todo lo establecido en relación a la retribución de los administradores, operaciones vinculadas, etc.

Como inconveniente se puede citar la pérdida del derecho a aplicar el régimen fiscal favorable de la disolución y liquidación de la sociedad civil, lo cual puede ser importante en el supuesto de que no esté asegurada la continuidad de la sociedad civil en los próximos años.

Y como aspecto común a la segunda y tercera opción, en cuanto a sujetos pasivos que a partir de 2016 tributan en IS, hay que diferenciar entre las reservas generadas con anterioridad, ya que las mismas han tributado como atribución de rentas y los socios tienen derecho a distribuirlas, si lo consideran oportuno, sin tributación adicional. Por el contrario, los beneficios obtenidos a partir de 2016 deben diferenciarse, ya que en supuestos de reparto de dividendos o de reducción de capital, deberán tributar en IRPF de cada uno de los socios como rendimiento de capital mobiliario a integrar en la parte especial de la base imponible del IRPF.⁴¹⁰

⁴¹⁰ En el supuesto de reducción de capital, aparte de la tributación como rendimiento de capital mobiliario en sede de los socios hay que tener en cuenta la tributación por operaciones societarias en sede de la entidad.

V.3.2.- ASPECTOS FISCALES DE LA COMUNIDAD DE BIENES Y DE LA SOCIEDAD CIVIL

Al hilo de lo expuesto hasta ahora podemos resumir que con anterioridad a la reforma operada por la Ley 27/2014 del IS, las comunidades de bienes y las sociedades civiles, sin ser la misma realidad, ya que nos encontramos ante supuestos de hecho diferentes, lo cierto es que la fiscalidad entre ambas entidades era la misma. El punto de partida, heredero y continuista del art. 33 de la LGT de 1963 es el art. 35.4 de la actual LGT⁴¹¹.

Se conoce con el nombre de «atribución de rentas» el tradicional régimen a través del que se hacen tributar en los impuestos directos las rentas que generan las entidades sin personalidad jurídica (en general). Efectivamente, en nuestro sistema fiscal conviven dos impuestos que gravan el mismo hecho, la obtención de renta, como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y el criterio de distribución de los ámbitos de ambos impuestos directos sobre la renta ha radicado precisamente en el concepto de contribuyente, persona física o persona jurídica⁴¹².

Por ello, el régimen de atribución de rentas se aplica a «unidades económicas» o «patrimonios separados» que por una parte carece de personalidad jurídica y por otra su titularidad no es tampoco una persona física. Nos encontramos por tanto ante unidades económicas o de bienes que manifiestan una capacidad económica o que generan rentas y son por tanto susceptibles de ser sometidas a imposición y que al no ser estrictamente personas físicas o jurídicas no entrarían directamente en el ámbito ni del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni del Impuesto sobre Sociedades.⁴¹³

Con el sistema de atribución, las rentas que originan este tipo de patrimonios se atribuyen o imputan, a los efectos de su tributación o gravamen en el caso de una herencia yacente a quienes en potencia son los futuros herederos de los bienes o rentas generadas desde la muerte del causante, o en el caso de entidades como

⁴¹¹ Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

⁴¹² (BADAS CEREZO, JESUS; MARCO SANJUAN, JOSE ANTONIO, 2015)

⁴¹³ En algunos casos la titularidad está temporalmente indeterminada como puede ser el caso de las herencias yacentes, pero en otros casos se trata de la existencia de patrimonios de titularidad colectiva que no alcanzan la personalidad jurídica, como es el caso de la comunidad de bienes.

las comunidades de bienes, uniones temporales de empresas o agrupaciones de interés económico se consideran obtenidas por sus miembros, socios o partícipes en la proporción que les corresponda en función de los pactos existentes. En definitiva se busca que tributen en el impuesto personal correspondiente, en función a su alícuota de participación, y en función de que los miembros sean personas físicas o jurídicas, y no quede sin imposición.⁴¹⁴

La opción legal que se adopte en orden a la consideración de sujetos pasivos del impuesto sobre Sociedades de algunas o todas las entidades sin personalidad jurídica es una cuestión que tiene, además, trascendencia en el ámbito de la fiscalidad internacional⁴¹⁵. Existen diferentes opciones en cuanto al tratamiento aplicado a las sociedades de personas (partnerships)⁴¹⁶ de manera que ciertos países tratan a las sociedades de personas como sociedades o como entidades sujetas a imposición, mientras que otros consideran que existe una suerte de transparencia fiscal que no tiene en cuenta al ente societario y atribuye a sus miembros la parte proporcional de los rendimientos obtenidos.⁴¹⁷

A partir por tanto de la reforma operada por la ley 27/2014 la fiscalidad de las Comunidades de Bienes continuará siendo la misma que le era aplicable con anterioridad, es decir; estamos ante un ente en el que varias personas participan en común en los resultados de un negocio o en las rentas de un bien y quedará incluido en los regímenes de atribución de rentas. El mismo tratamiento continuará dispensándose a las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil,

⁴¹⁴ La medida de cierre se encuentra en el art. 6 de la Ley 27/2014 del IS:

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

⁴¹⁵ (GARCIA PRATS, 2009)

⁴¹⁶ Informe del Comité de Asuntos fiscales denominado "The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. L'application du modèle de convention fiscale aux sociétés de personnes".

⁴¹⁷ (SERRANO ANTON, 2003)

mientras que en caso de que sí lo tengan, entonces en lugar de tributar por atribución de rentas lo harán por impuesto sobre sociedades.⁴¹⁸

Huelga decir, que el hecho de tributar en atribución de rentas va a significar que la atribución conllevará de hecho un gravamen específico ya sea en IRPF o en IS en función de si el socio o comunero es persona física o jurídica.

Estando claro el tratamiento fiscal, cuestión distinta es, y quizá es donde el cambio de tributación ha generado importantes dudas interpretativas que recientemente se han ido reinterpretando por la Dirección General de Tributos, ya que aspectos que anteriormente no tenían importancia desde el punto de vista fiscal, ya que el tratamiento era el mismo, ahora sí que son trascendentes ya que el tratamiento va a ser diferente. La realidad fiscal va a conllevar que existan diferentes unidades económicas susceptibles de imposición que en determinados casos están operando como SC y en otros CB, y ello se produce desigualmente en diversos territorios de la geografía española. Por ejemplo vamos a encontrar dos personas que explotan un negocio de peluquería. En uno de los casos constituyeron una SC, por lo que con la reforma van a pasar a tributar por el impuesto sobre sociedades, mientras que si se constituyeron como CB van a continuar tributando como atribución de rentas.⁴¹⁹

Por tanto, si con anterioridad podía ser indiferente la calificación inicial de un contrato mediante el cual dos o más personas ponían algo en común para ofrecer al mercado bienes o servicios, y obtenían un código de identificación fiscal para poder abrir una cuenta bancaria y emitir facturas⁴²⁰, ahora no lo es. Y en consecuencia los operadores económicos deberían aplicar correctamente el tipo de forma jurídica al vehículo mediante el cual pretender ordenar bienes y servicios en el mercado. Incluso la Administración Tributaria debería someter a las nuevas

⁴¹⁸ Según el artículo 392 del Código Civil «Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece “pro indiviso” a varias personas». Y de acuerdo con el artículo 393: «El concurso de los partícipes, tanto en los beneficios como en las cargas, será proporcional a sus respectivas cuotas...», cuotas que se presumen iguales salvo prueba en contrario.

⁴¹⁹ En las sucesivas Jornadas Tributarias celebradas en Castelldefels, organizadas por la Asociación Profesional de Técnicos Tributarios de Cataluña y Baleares (APTTCB), se ha puesto de manifiesto que es práctica habitual en las Islas Baleares que pequeños negocios como tiendas de todo tipo, peluquerías, bares, etc., cuando se lleva a cabo por dos o mas personas, el contrato habitual que se realiza, y que es aceptado sin ningún tipo de problema por la Agencia Tributaria es el de Comunidad de Bienes. En cambio en Cataluña predomina para este tipo de establecimientos el contrato de sociedad civil, quedando reservado el de comunidad de bienes mayoritariamente para arrendamientos cuya titularidad es proindivisa.

⁴²⁰ Nos referimos a que era indiferente desde un punto de vista fiscal, no jurídico, y referidos siempre a que en la práctica, aparte de que las comunidades de bienes disponen de un NIF que empieza por E y las sociedades civiles de uno que empieza por J.

entidades que se den de alta a un análisis de calificación jurídica previa. Y persistirá el problema en relación a las actuaciones que la Administración pretenda llevar a cabo respecto de las entidades ya creadas.

El TS ha destacado la importancia de interpretar la voluntad de las partes a la hora de determinar el sustrato que integra el fondo común⁴²¹. En particular, ha llamado la atención sobre la necesidad de valorar si la voluntad de las partes fue la de aportar a la sociedad la propiedad de los bienes o solo su aprovechamiento ya que, en este último caso, la aplicación de las disposiciones sobre la comunidad de bienes, a las que remite el artículo 1669 CC., no puede llevar a deducir que las partes sean cotitulares de dichos bienes.⁴²²

La preeminencia del fondo sobre la forma, y en concreto sobre la forma de la constitución ha tenido ya relevancia en el ámbito civil,⁴²³ de manera que frente a este tipo de resoluciones se defiende que si las partes han querido realmente constituir una sociedad (o unos pactos que en definitiva se insertan en el

⁴²¹ (ARPIO SANTACRUZ, 2017)

⁴²² Así, por ejemplo, en su Sentencia de 5 de julio de 1982 (RJ 1982, 4216) , el Tribunal Supremo afirma:

«Que si bien es cierto que entre la comunidad ordinaria de bienes y las sociedades civiles irregulares pueden advertirse, y de hecho así ocurre, ciertas semejanzas, también lo es que ello obedece, más que a una real similitud, a la necesaria disposición legal (art. 1669 del C. Civ.) que remite la regulación interna de esas sociedades a la de la comunidad de bienes , cuando las primeras carezcan de personalidad jurídica, pero sin que ello suponga necesariamente que, nacida por voluntad contractual una sociedad civil –que por falta de requisitos sea irregular– esté por ello sometida totalmente en su estructura y sobre todo en sus efectos económicos y patrimoniales al régimen ordinario de la copropiedad, sobre todo si no consta de modo claro el fundamental resultado que jurídicamente opera esa figura jurídica, es decir, el paso de la propiedad individual a la común e indivisa, según nuestro sistema jurídico, resultado que, como es sabido, mira nuestro Derecho con recelo, hasta el punto de autorizar como permanente la acción divisoria. y así se prueba y así se reconoce en las sentencias dichas, mas sin que de sus propias descripciones y fijación de hechos resulte que los contratantes tuvieran la intención, ni la expresaran, de ser su voluntad transmitir la propiedad de parte de sus fincas ni, por consiguiente, establecer una copropiedad, sino una aportación de dinero, trabajo y el uso de sus fincas respectivas, en la medida precisa, para un único fin: explotar a medias el caudal obtenido de la perforación de un pozo, sito en la finca limítrofe de los demandados, hoy recurrentes».

⁴²³ Como establece la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 1ª, S. 19-02-2016. El párrafo segundo del artículo 1669 CC dispone que las sociedades civiles internas, que describe su párrafo primero, «se regirán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes ». Ahora bien, las palabras iniciales del artículo 392 CC -«A falta de contratos»- muestran que, de «las prescripciones de este título ("De la comunidad de bienes ")», sólo son directamente aplicables a las sociedades internas aquellas normas que estructuran la titularidad sobre el patrimonio o fondo común; y que las relaciones entre los socios/comuneros se regirán, en principio, por las normas del contrato de sociedad.

contenido del contrato de sociedad), la regulación convenida debiera integrarse con la normativa societaria, pues esa sería, presumiblemente, la voluntad de las partes.⁴²⁴ Y este debería ser el criterio seguido tanto desde el punto de vista civil como tributario.

Pues bien, ante las situaciones de hecho que se han planteado ante la Dirección General de Tributos en relación a la sujeción de las formas jurídicas sociedad civil o comunidad de bienes, respecto de si a partir de 2016 debían ser sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades o continuar considerándose como entidades en atribuciones de rentas, parece que ha predominado más la forma que el fondo, si bien se ha intentado dar unas pautas para evitar dicha situación en las nuevas entidades que se creen. Por ello el punto de partida es que las comunidades de bienes (en principio con independencia de cual sea su objeto social) no van a tributar por el impuesto sobre sociedades⁴²⁵ y que la transformación jurídica de una sociedad civil con personalidad jurídica en una comunidad de bienes no está amparada en la normativa jurídica, no contemplando supuestos como el de la transformación.⁴²⁶

Sin embargo podemos respecto de una sociedad civil que tiene NIF otorgado por la Agencia Tributaria y se dedica al arrendamiento de locales y viviendas cuya titularidad corresponde a los socios se le considera contribuyente del Impuesto sobre sociedades ya que dispone de un objeto mercantil, entendiendo por tal la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de

⁴²⁴ Éste es el criterio seguido en la STS (Civil) de 30 de abril de 1986, en la que el TS indica que «las sociedades irregulares o de hecho, informadas como tales indispensablemente por la voluntad de unión con animus o affectio societatis, se rigen inter partes por lo pactado (artículos 1255 y 392, párrafo 2.º del Código Civil), según esta Sala tiene declarado reiteradamente [Sentencias de 14 de junio de 1962, 3 de abril y 19 de noviembre de 1982 y 17 de septiembre de 1984 entre otras], no supone necesariamente que nacida por voluntad negocial una sociedad civil, irregular por falta de elementos formales, quede sometida totalmente en su estructura y sobre todo en sus efectos económicos y patrimoniales al régimen de la copropiedad, sino que habrá de estarse a lo convenido; lo que en definitiva significa que en las relaciones sociales internas habrá de aplicarse íntegramente el régimen de la sociedad creada, sea el convencional, sea el establecido en el título VIII del Libro cuarto del Código Civil.

⁴²⁵ Consultas vinculantes de la DGT CV2376 -15 de 28 de julio y CV2768-15 de 25 de septiembre determinan con rotundidad que puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

⁴²⁶ Consultas Vinculantes de la D.G.T. CV 2923 – 2016 de 23 de junio, CV 2938-16 de 23 de junio y CV 2852-2016 de 22 de junio.

servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.⁴²⁷ En este caso la sociedad civil tiene personalidad jurídica a efectos del impuesto sobre sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que se presentó ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal. Adicionalmente, la entidad desarrolla una actividad de arrendamiento de inmuebles, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil.⁴²⁸

Es decir, el carácter mercantil viene determinado por el hecho de que la actividad esté sometida al Código de Comercio, con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en la LIS, en su artículo 5.1 como se pone de manifiesto en otra sociedad civil que tiene por objeto social el alquiler de bienes inmuebles y no cuenta con persona contratada para el desarrollo de la misma: Como en el supuesto anterior se trata de una sociedad civil que tiene personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que se presentó ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal. Adicionalmente, la entidad desarrolla una actividad de arrendamiento de inmuebles, por lo que su actividad no se encuentra excluida del ámbito mercantil. Es decir, el carácter mercantil viene determinado por el hecho de que la actividad esté sometida al Código de Comercio, con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en la LIS, en su artículo 5.1 Por lo tanto, la entidad con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, será contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.⁴²⁹

Otro aspecto conflictivo se da en caso de las llamadas comunidades de gastos cuando estas se llevan a cabo bajo una forma jurídica de sociedad civil: se trata de la realización de una actividad de gestión de los gastos comunes derivados de un despacho de abogados que ejercen su actividad profesional de forma autónoma, y se concluye que estamos nuevamente ante un supuesto de objeto mercantil y sujeción al impuesto sobre sociedades.⁴³⁰

⁴²⁷ Quedarán, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

⁴²⁸ Consulta Vinculante de la D.G.T. V 2221 - 2016 , de 23 de mayo.

⁴²⁹ Consulta Vinculante de la D.G.T. V 2852 - 2016 , de 22 de junio.

⁴³⁰ Consulta Vinculante de la D.G.T. V4655-2016, de 3 de noviembre.

Precisamente para delimitar cuando, por cuestiones de fondo, la Administración Tributaria considerará que nos encontramos ante una actividad ejercida por una sociedad civil o por una comunidad de bienes, en la asignación de números de identificación para nuevas actividades se ha dictado una instrucción⁴³¹ con criterios a las Delegaciones y Administraciones sobre los siguientes extremos:

- Personalidad jurídica de las sociedades civiles.
- Concretar cuándo se entiende que una sociedad civil tiene objeto mercantil.
- Delimitar la diferencia entre sociedad civil y comunidad de bienes.

En relación al primero de los criterios, la personalidad jurídica, el cual ya ha sido tratado en el apartado de las sociedad civil, ratificar que la sociedad civil la tiene siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos.⁴³²

En relación al segundo de los criterios, el objeto mercantil, los artículos 325 y 326 del Código de Comercio señalan que una sociedad tiene objeto mercantil "cuando se pretenda la realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo lucrativo"..⁴³³ En definitiva, "poner en

⁴³¹ AEAT. Instrucciones en relación con la constitución de nuevas sociedades civiles o comunidades de bienes a partir de 2015 (13 de noviembre de 2015).

⁴³² Dice la Instrucción: "Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado. siempre que este último caso. dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24. 2 del Reglamento General de las actuaciones y /os procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales."

⁴³³ La Dirección General de Tributos, en cuanto a la concurrencia o no del objeto mercantil, en las consultas V0547-15, V2391-15, V2394-15, V2430-15, V2378-15, manifiesta el siguiente criterio:

"(...) se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil".

común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias"⁴³⁴

En consecuencia, los contribuyentes constituidos en sociedad civil deberán cumplimentar al presentar su alta de NIF, en el modelo 036, su obligación de presentar declaración por el impuesto sobre sociedades, y ello incumbe a todos los epígrafes del impuesto sobre actividades económicas, salvo los de la sección 1, división 1 (actividades agrícolas, ganaderas y forestales) y los de las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 (epígrafes destinados a actividades mineras).

Nos queda por analizar un supuesto sobre el cual puede existir duda: se trata de si las sociedades profesionales, todas ellas quedan excluidas del objeto mercantil, y por tanto de su sujeción al impuesto sobre sociedades, o si por el contrario, hay que atender a lo establecido a la ley 2/2007 de 15 de marzo sobre sociedades profesionales para discriminar de modo que solamente las acogidas a tal normativa quedarán excluidas del ámbito mercantil.

Al respecto la Dirección General de Tributos se ha pronunciado constantemente en el sentido de que si , la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal y además la entidad desarrolla una actividad profesional y no le resulta de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de marzo de sociedades profesionales debe entenderse que el objeto de la entidad tiene naturaleza mercantil, por lo que con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.⁴³⁵

⁴³⁴ Asimismo, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en su informe consultivo ANP 8287/2015 establece que:

"En definitiva, el criterio para distinguir la mercantilidad del objeto sería la existencia de un conjunto de elementos materiales y personales organizados por el empresario para el ejercicio de una actividad empresarial. Es decir, es necesario que la actividad se realice a través de una organización estructurada para participar en el tráfico mercantil, excluyendo la ocasionalidad. A estos efectos, se entiende por objeto mercantil, en línea con diversas resoluciones de la Dirección General de Tributos dictadas sobre el particular, la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Dicho esto, hay que tener en cuenta que el Código de Comercio actual indica que no tienen objeto mercantil las actividades agrarias, forestales, mineras y de carácter profesional reguladas estas últimas en la ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil."

⁴³⁵ Consulta Vinculante DGT CV1197-17 de 18 de mayo, entidad participada por personas físicas dedicadas al peritaje de siniestros. Consulta Vinculante DGT CV 5192-17 de 30 de noviembre, entidad participada por un ingeniero técnico informático y un ingeniero técnico topógrafo.

En consecuencia solamente quedarán excluidas del ámbito mercantil aquellas sociedades que se encuentran acogidas expresamente a la Ley 2/2007 de 15 de marzo de sociedades profesionales.⁴³⁶ Por tanto, el elemento diferenciador y reiterativo en las contestaciones de la Dirección General de Tributos reside no en quienes son los miembros, si pertenecen a una misma disciplina profesional, o al epígrafe en el cual se encuentran de alta. Lo determinante es si se han acogido o no a la Ley de Sociedades profesionales.⁴³⁷

Y respecto al tercero de los criterios, la distinción entre sociedad civil y comunidad de bienes⁴³⁸ debe centrarse como no puede ser de otro modo y de conformidad con el art. 13 de la LGT conforme a la calificación con arreglo a la naturaleza del hecho, acto o negocio jurídico realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.⁴³⁹

⁴³⁶ Consulta Vinculante DGT CV4920-16 de 14 de noviembre, entidad participada por abogados.

⁴³⁷ Lo cual no deja de ser paradigmático, toda vez que la aplicación de dicha norma es imperativa para aquellas entidades que cumplen los requisitos para acogerse, como se deriva de su art. 1:
"Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley.

A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquélla para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.

A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente.

2. Las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes, cumplimentando los requisitos establecidos en esta Ley.

3. Las sociedades profesionales se registrarán por lo dispuesto en la presente Ley y, supletoriamente, por las normas correspondientes a la forma social adoptada."

⁴³⁸El artículo 1665 del C.Civil establece que "la sociedad es un contrato por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias." Por otra parte, el art. 392 del C.Civil indica que "hay comunidad de bienes, cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas."

⁴³⁹El informe consultivo 4/15 del Servicio Regional de Andalucía en un supuesto de aportación de un dinero inicial para la explotación de un negocio, establece que, "(...) es una sociedad civil, porque no hay, previamente a la decisión de explotar el negocio del bar, ningún patrimonio poseído en común. Pero es que, aunque lo hubiera, la decisión de emplear los bienes comunes en la explotación de ese negocio transformaría ipso iure la previa comunidad en una sociedad."

Siempre que exista intención de asociarse para realizar una actividad estamos ante una sociedad, y no una comunidad de bienes, considerando que "se considera que una mera distinción formal, basada en la denominación de comunidad de bienes o sociedad civil, no es suficiente para la aceptación por la AEA T de lo manifestado por los interesados, debiendo ser objeto de la debida calificación, máxime cuando las normas aplicables son de carácter imperativo y con consecuencias tributarias importantes para los constituyentes de las distintas entidades, régimen de tributación que no puede quedar al arbitrio de los asociados, sino que deberá ajustarse a la correcta naturaleza de la entidad y actividad desarrollada." En conclusión y, de acuerdo con lo expuesto, en el caso de comunidades de bienes que se constituyan para poner en común dinero, bienes, o industria con el ánimo de obtener ganancias y lucros comunes estaremos en presencia de una sociedad civil, que desde el 1 de enero de 2016, será sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades.⁴⁴⁰

Existen, sin embargo, figuras mixtas, que son aquellas en las que confluyen caracteres tanto de comunidad de bienes que persigue el disfrute de un patrimonio común, como de sociedad civil que desarrolla una actividad económica, que habrá que analizar individualmente, tomando en consideración la previa existencia o no de un patrimonio poseído en común, que será necesario conservar y mantener, sin perjuicio de su posible explotación posterior, o la existencia de una voluntad de unir bienes con ánimo de obtener ganancias. En el primero de los supuestos estaríamos ante una comunidad y en el segundo ante una sociedad civil.

En conclusión, de acuerdo con todo lo anterior, cuando se solicite un NIF deberá valorarse ante que tipo de entidad estamos, de modo que se otorgará NIF de comunidad de bienes si del acuerdo de voluntades se desprende que:

- a. hay patrimonio común preexistente,
- b. el patrimonio preexistente es copropiedad de todos.
- c. no hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de todos los comuneros.
- d. no se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- e. no hay socios no copropietarios.

⁴⁴⁰ Instrucción citada 8287/2015, recogiendo el criterio del informe consultivo 495/15 del Servicio Regional de Andalucía.

Y no se otorgará el NIF de comunidad de bienes, sino de sociedad civil en caso contrario, o sea cuando se desprenda que:

- a. no hay patrimonio común preexistente,
- b. el patrimonio preexistente no es copropiedad de todos.
- c. hay voluntad de asociarse diferente de la mera situación de copropietarios de todos los comuneros.
- d. se aportan nuevos bienes o derechos fuera de la copropiedad preexistente.
- e. hay socios no copropietarios.

Sin embargo, esta situación contrasta con la situación de las comunidades de bienes ya existentes, e incluso con las nuevas que se constituyen actualmente, toda vez que la forma jurídica elegida por los contrayentes parece imponerse respecto de la realidad jurídica subyacente, y ello no tanto en base a la estricta diferencia entre una y otra, sino respecto a la voluntad de que los pactos societarios sean públicos u ocultos frente a terceros o no.⁴⁴¹

En efecto, la situación que se puso de manifiesto ante la incorporación al impuesto de sociedades de las sociedades civiles con objeto mercantil fue la puesta en consideración de la existencia de diversas entidades que si bien constituidas como comunidad de bienes, en la práctica existía un *afectio societatis*, o un objeto social y modo de funcionamiento más acorde a lo que sería una sociedad civil que una comunidad de bienes. Una serie de entidades que en base al Informe de la Agencia Tributaria y en base a una correcta calificación deberían ser consideradas como sociedades civiles.

Nos estamos refiriendo con ello a una serie de consultas tributarias evacuadas por la Dirección General de Tributos, a finales de 2015 con en denominador común de que se trata de una serie de entidades constituidas bajo la forma jurídica de comunidad de bienes, pero que en realidad obedece su forma de funcionamiento a lo que sería una sociedad civil, y que se encuentran dadas de alta en epígrafes de la sección primera del impuesto sobre actividades económicas, tales como las siguientes:

- La CV2391/15 se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad

⁴⁴¹ (RUIZ GARROS, SERGIO; BLASCO MERINO, JOAQUIN;, 2015)

- de hostelería y se encuentra dada de alta en el epígrafe 673.2 del IAE.
- La CV2390/15 se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de venta de bollería y panadería y se encuentra dada de alta en el epígrafe 644.1 del IAE.
 - La CV2389/15 se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de exposición y venta de lámparas y se encuentra dada de alta en el epígrafe 653.1 del IAE.
 - La CV2387/15 se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de explotación de paneles solares para la producción de energía eléctrica y se encuentra dada de alta en el epígrafe 151.4 del IAE.
 - La CV2386/15 se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de óptica y se encuentra dada de alta en el epígrafe 659.3 del IAE.
 - La CV2385/15 se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de reparación de aparatos electrónicos y se encuentra dada de alta en el epígrafe 699.0 del IAE.
 - La CV2383/15 se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de comercio al por mayor de productos de papel, plástico y cartón y se encuentra dada de alta en el epígrafe 619.4 del IAE.

La contestación a todas estas consultas fue la siguiente: *"... Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al I.S. son las sociedades civiles con objeto mercantil, la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas, conforme al régimen especial regulado en la sección 2ª del Título X de la LIRPF"*.

Y queda claro que el criterio no ha variado cuando, una vez emitido el informe que pretendía dar más valor al fondo que a la forma y han transcurrido ya casi dos años desde la entrada en vigor de la norma nos encontramos con las siguientes consultas tributarias:

- La CV0156/17 de 24 de enero se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de administración de fincas y abogacía.
- La CV0157/17 de 24 de enero se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de joyería.
- La CV5285/16 de 14 de diciembre se refiere a una comunidad de bienes que realiza la actividad de exposición y venta de lámparas y se encuentra dada de alta en el epígrafe 653.1 del IAE.

Y la contestación sigue siendo la misma. Que al tratarse de una comunidad de bienes (aunque sólo sea formalmente) seguirá tributando como tal, es decir, en atribución de rentas y no será sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades.

La única incorporación en cuanto a motivación radica en que en los fundamentos jurídicos se incluye la siguiente nota: " a efectos meramente informativos, el informe, de fecha 21 de diciembre de 2015, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda, con la conformidad de la Abogacía General del Estado, en relación con la calificación jurídica de determinados sujetos de cara a su sujeción al Impuesto sobre Sociedades, señala que "en aquellos casos en que los partícipes, pese a la existencia de una auténtica *affectio societatis*, deciden configurar formalmente una comunidad de bienes, están dejando oculta frente a los terceros la propia existencia de la sociedad, al optar por el uso de una forma jurídica que carece de personalidad. Y si la existencia de la sociedad queda oculta, como antes se ha dicho, por más que los pactos societarios se encuentren a la vista, incluso constando en escritura pública, el ente así constituido carecerá de personalidad jurídica."⁴⁴²

Por tanto, acaba primando la idea de que ante la correcta constitución de una sociedad civil para la ordenación por cuenta propia de recursos humanos o materiales para llevar a cabo una actividad empresarial, cuya consecuencia jurídica tributaria sería la sujeción al impuesto sobre sociedades, cabe la posibilidad de constituir una comunidad de bienes, con lo que en apariencia los pactos son ocultos y no existe personalidad jurídica, y en la práctica existirá una comunidad de bienes operando como tal en el tráfico jurídico y se encontrará acogida al régimen de atribución de rentas.

Entendemos que el hecho de que la personalidad jurídica venga concebida por una presentación de un documento privado ante una oficina de la Administración Tributaria es criticable, más cuando para el resto de sociedades mercantiles se requiere escritura pública e inscripción en el registro mercantil. Además, salvo en los supuestos en que la comunidad de bienes presenta una escritura pública de cotitularidad ante la Administración tributaria, en el resto de casos la publicidad de los acuerdos es la misma para la comunidad de bienes que para la sociedad civil.

Por otra parte, lo que sí que cabe demandar es seguridad jurídica. Existiendo una economía de opción, si la elección de la forma jurídica para desarrollar la actividad económica es bien una sociedad civil o si en cambio cabe la alternativa, reconocida por la propia administración tributaria, de ejercer la actividad como

⁴⁴² Asimismo añade más adelante que en "la STS de 5-febrero-1998 se decía que se había creado un fondo común de actividades y bienes, sustentados en una *affectio societatis*, y con una finalidad lucrativa, lo cual constituye, por no haberse plasmado con las formalidades que exige la ley, una verdadera asociación irregular a la que deberán aplicarse las normas que regulan la comunidad de bienes."

comunidad de bienes, y en el primero de los casos ser sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades y en el segundo en atribución de rentas, que ello no implique en un futuro consecuencias gravosas para estos grupos de contribuyentes que generalmente no gozan de una elevada capacidad económica, y por ende, contributiva.⁴⁴³

V.3.3.- LAS SOCIEDADES CIVILES SIN CARÁCTER MERCANTIL Y LAS COMUNIDADES DE BIENES EN RELACIÓN A OTROS TRIBUTOS

La LGT de 1963 contenía una cierta contradicción en sí misma en la definición de los sujetos implicados en las obligaciones tributarias, en lo que respecta a la comunidad de bienes. En principio, calificaba a los sujetos pasivos como personas naturales o jurídicas, al mismo tiempo que atribuía a la comunidad de bienes la condición de sujeto pasivo; esta situación es jurídicamente imposible, porque la comunidad carece de personalidad jurídica.

La situación es más clara con la redacción actual de la vigente LGT 58/2003 ya que en su articulado establece que dentro de la categoría de obligado tributario se encuentran las siguientes personas y entes.⁴⁴⁴

Por tanto dentro del esquema conceptual sobre los sujetos intervinientes en la relación jurídico-tributaria, la perspectiva de las comunidades de bienes deviene más clarificada. Así, la comunidad de bienes es obligado tributario (LGT art. 35,2),

⁴⁴³ Podría incluso considerarse que la posibilidad de ejercer la misma actividad bajo la forma jurídica de comunidad de bienes sería un “efecto llamada” para aquellos contribuyentes que ejerciendo una actividad empresarial de manera conjunta con otras personas optaran por ello para continuar tal y como habían estado, en atribución de rentas y poder en su caso seguir con menos obligaciones fiscales y contables, aparte de poder permanecer en diferentes regímenes especiales incompatibles con la sujeción al impuesto sobre sociedades.

⁴⁴⁴ El Art. 35 LGT, permite la inclusión a las personas y entes a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, entre otros a los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores, los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

Especial importancia tiene el punto c. del artículo cuando, a diferencia de la LGT anterior, las cita expresamente: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”.

y como tal puede ser sujeto pasivo y contribuyente (LGT art 36), si realiza un hecho imponible.

Así, la comunidad de bienes aparece es un sujeto pasivo más del ordenamiento jurídico tributario como contribuyente, o como simple titular de obligaciones formales. Entre otras, podemos citar las siguientes:

- a) IRPF: Evidentemente, la comunidad de bienes no aparece como sujeto pasivo de este tributo, pero la falta de personalidad jurídica, unida al hecho de que la propiedad de la cosa común permanece en el patrimonio de los comuneros, tiene importantes efectos en la tributación por renta de las personas físicas. Simplemente, las variaciones de renta producidas como consecuencia de la existencia de una situación de comunidad de bienes, se transmiten a los patrimonios de los comuneros. La Ley del IRPF dispone que no tienen la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidad de bienes y demás entidades a que se refiere la LGT art. 35.4. Además añade que las rentas correspondientes a las mismas se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la regulación del régimen de atribución de rentas (LIRPF art. 8,3 y 86 a 90).
- b) IS: La generalidad de las comunidades de bienes no aparecen como sujetos pasivos, contribuyente u obligados tributarios de este tributo, salvo un tipo especial comunitario, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980 o en la legislación autonómica.
- c) IVA: En la medida en que la comunidad de bienes actúe como empresario o profesional a título oneroso, ya sea con carácter habitual u ocasional, y realice, en este concepto, entregas de bienes o prestaciones de servicios, aparece como sujeto pasivo de IVA, y está obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales establecidas por la normativa del IVA.

- d) ITP y AJD: La comunidad de bienes puede equipararse a la sociedad, en la realización del hecho imponible de operaciones societarias⁴⁴⁵. Su constitución es hecho imponible sujeto a OS (TEAC 4-11-92).

Repasemos brevemente la situación tributaria en que queda la comunidad de bienes en relación con otros impuestos empezando por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados respecto del cual hay que resaltar que la mera adquisición, que provoca simultáneamente la constitución de la comunidad, no está sujeta a OS ya que, además de no constituir hecho imponible, existe incompatibilidad entre ambos gravámenes.

Para que el gravamen por OS se produzca, es necesario el acuerdo tácito o expreso de los comuneros que contenga que los bienes poseídos en común van a estar destinados a una actividad empresarial, pudiendo estar contenido tal acuerdo en la propia escritura de adquisición de los bienes⁴⁴⁶. A estos efectos, el TS ha entendido que es preciso que se dé la habitualidad en la realización de actividades empresariales⁴⁴⁷, no siendo suficiente la realización de actos empresariales aislados (STS 14-5-85).

Cuando se produce la disolución de las comunidades que han sido grabadas en su constitución merece la consideración de disolución de sociedades, debiendo ser girada la liquidación por el importe de lo adjudicado a cada comunero. No obstante, si la comunidad no realizó actividad empresarial y no hay excesos de adjudicación, sólo tributa por AJD.

⁴⁴⁵ La equiparación entre la comunidad de bienes y sociedad, a los efectos de la modalidad de operaciones societarias es tradicional. Su razón de ser se encuentra en las similitudes que existen entre ambas instituciones, siempre que en la comunidad de bienes se den ciertos elementos. A efectos de la modalidad de operaciones societarias, se equiparan a sociedades la comunidad de bienes, constituida por actos «inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa del IRPF. Del mismo modo, también está sujeta la misma comunidad constituida u originada por actos mortis causa, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practica, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.

⁴⁴⁶ Artículo 60.1 del reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales

⁴⁴⁷ Las comunidades de bienes que tienen por objeto la construcción y adecuación de un inmueble para explotarlo en forma de arrendamiento, reciben una consideración similar al de las sociedades, quedando su constitución sujeta a este impuesto (TEAC 12-03-98; AN 30-05-00) siempre que la actividad de arrendamiento de locales de negocio llevada a cabo merezca la calificación de actividad empresarial (DGT 08-05-2000).

V.3.4.- PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LAS SOCIEDADES CIVILES Y PROBLEMÁTICA FISCAL E APLICACIÓN CON OTROS TRIBUTOS

El cambio de tributación por el impuesto sobre sociedades de las sociedades civiles que tengan objeto mercantil implica en sí un cambio mucho más amplio que el simple traspaso de institución tributaria en la propia imposición directa. En efecto, los matices del cambio se agravan exponencialmente en función de los siguientes parámetros.

V.3.4.1.- TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS

En primer lugar, hasta la reforma la norma preveía que las sociedades civiles, al igual que el resto de entidades en atribución de rentas tributaban en sede del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, cabe recordar que entre los métodos de estimación, o sea de determinación del rendimiento neto, la ley 35/2006 prevé los siguientes:⁴⁴⁸

- Estimación Directa Normal⁴⁴⁹
- Estimación Directa Simplificada⁴⁵⁰

⁴⁴⁸ Dejamos al margen lo establecido como facultad de los órganos de Inspección de los Tributos de determinar el rendimiento en estimación indirecta cuando se den determinados presupuestos.

⁴⁴⁹ Es el método general de cálculo de los rendimientos netos de las actividades económicas (LIRPF art.16.2.a) Dada la intención de unificar el tratamiento de las rentas empresariales, sean personas físicas o jurídicas quienes las obtengan, el rendimiento ha de determinarse por aplicación directa de las normas del IS, tanto respecto a la definición de ingresos y gastos, como a las propias normas de su imputación temporal. Así, en la determinación del rendimiento neto de este tipo de actividades han de tenerse en cuenta (LIRPF art.28):

- las normas del IS;
- las propias disposiciones de la normativa del IRPF.

⁴⁵⁰ Las principales características pueden resumirse como sigue:

- a) Se trata de un método voluntario, puesto que el contribuyente puede efectuar la renuncia.
- b) Con carácter general se aplican las normas previstas para la estimación directa, si bien estableciendo un método simplificado para la cuantificación de determinados gastos deducibles, cuyo cálculo resulta especialmente complejo en la modalidad normal de la estimación directa.

- Estimación Objetiva por signos, índices o módulos.⁴⁵¹

Hay que resaltar por tanto diversos aspectos de orden práctico, que no quedan recogidos expresamente en la normativa, pero que su punto de realidad es innegable. A saber:

Las Sociedades Civiles que desarrollan actividades empresariales (aunque también agrícolas, ganaderas, mineras, de profesionales, artísticas, de arrendamientos, etc.), suponen casi siempre unidades de explotación de pequeño volumen.

Es decir, desde el punto de vista productivo engloban mayoritariamente estructuras cuyo volumen de negocio es pequeño, con pocos trabajadores a su cargo, y de ámbito eminentemente familiar. Estas entidades, por su escaso volumen de negocio han gozado hasta la fecha de la posibilidad fiscal de acogerse a métodos de determinación del rendimiento que les ha permitido rebajar su factura de impuestos a pagar, a la vez que les ha simplificado las obligaciones registrales, contables, mercantiles, etc.

Dicho en otros términos, estas entidades (básicamente las Sociedades Civiles y Comunidades de Bienes), por su bajo coste de constitución y gestión y por la simplificación de las obligaciones de todo tipo pero sobre todo de tipo contable,

-
- c) Las obligaciones de índole contable y registral se materializan en la llevanza de determinados libros-registros, prescindiendo así, a efectos fiscales, de la obligación de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio.

⁴⁵¹ El objetivo o finalidad del método de estimación objetiva es facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para ello, se simplifican las obligaciones formales de las pequeñas y medianas empresas, a la vez que a través de la aplicación de determinados signos, índices o módulos se estiman los rendimientos netos de las actividades económicas.

De la confrontación con el método de estimación directa, resaltan las diferencias más importantes que caracterizan a la Estimación Objetiva:

- Se trata de un régimen voluntario, en la medida en que es renunciable.
- Pretende una simplificación en las normas de determinación del rendimiento neto, aunque se basa en las declaraciones del contribuyente. El procedimiento de estimación del rendimiento neto en estas actividades, que está directamente relacionado con las obligaciones registrales, determina que estemos en presencia de un método de estimación objetivo.
- Exige un reducido apoyo registral y contable, en las obligaciones a que están sometidos estos empresarios y, en su caso, profesionales (en las actividades accesorias).

Como rasgo destacado, existe una incompatibilidad absoluta entre la EO y la estimación directa. En consecuencia, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna actividad por el método de estimación directa, ha de determinar el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad correspondiente de la estimación directa.

Como excepción, en caso de inicio durante el año de alguna actividad que no esté incluida o por la que se renuncie a la EO, la incompatibilidad no surte efectos para ese año respecto a las actividades que el contribuyente viniera realizando con anterioridad.

fiscal, etc., son utilizadas por pequeños empresarios, o formas asociativas integradas por dos o tres empresarios, que sacrificando en cierto modo una limitación en la responsabilidad personal por las posibles deudas, eligen este vehículo para operar en el mercado.

La normativa fiscal que establece la ley de IRPF 18/1992, de la que en estos aspectos es heredera la vigente ley 35/2006, desarrolla un sistema de estimación directa simplificada que consiste a grandes rasgos en un sistema de ingresos menos gastos, pero que una vez minorados prácticamente todos los gastos corrientes se podría restar en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación, un montante del 5 por ciento, a tanto alzado. Esta ventaja fiscal puede parecer interesante, pero nada que ver a nivel cuantitativo con lo que ha supuesto el sistema de estimación objetiva por signos, índices o módulos.

La estimación objetiva ha sido un "coladero" para estos pequeños empresarios⁴⁵². El sistema consiste en cuantificar un rendimiento neto que se calcula en base al personal que trabaja en la actividad, tanto el asalariado como el no asalariado, cuyas magnitudes son las más elevadas y significativas y se complementa con otros elementos característicos de las actividades a desarrollar: así por ejemplo en los bares con la potencia eléctrica, los metros de barra, el número de mesas, las máquinas recreativas. O en el sector transporte por las toneladas que constituyen la capacidad de carga. O en los instaladores la potencia de los vehículos expresada en caballos fiscales. O en el comercio al por menor el consumo de energía eléctrica y la superficie del local, etc.⁴⁵³ Por supuesto, tratándose de un régimen voluntario⁴⁵⁴, los contribuyentes que se acogen al mismo lo hacen como una economía de opción, pero que les supone una menor tributación que si

⁴⁵² (GARCIA NOVOA, 2010) Acaba defendiendo la admisibilidad de las estimaciones objetivas suele hacerse depender, además del dato de que las mismas tengan carácter voluntario u opcional, de su referencia individual, descartándose las fórmulas globales de estimación objetiva. Esta tradicional visión negativa aunque parcial del fenómeno de los estimaciones objetivas se deja entrever, por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 3 de abril de 2002, en el cual se apuesta por simplificar el tributo, implementando tres medidas; estructura más comprensible, regulaciones más sencillas e instituciones menos complejas, aunque con un claro rechazo al sistema de módulos, señalando que el mismo debe limitarse al mínimo posible, "quedando reducido a actividades menores" y configurarse como un supuesto excepcional, entre otras cosas por ser un foco de fraude. Pero frente a estas visiones parciales del fenómeno de las estimaciones objetivas, que las reprueban por constituir focos de fraude y vulneraciones solapadas de las exigencias de capacidad económica, cabe exponer una serie de argumentaciones para defender una recuperación, dentro de límites razonables, de la tributación sobre bases objetivas.

⁴⁵³ Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴⁵⁴ Ya que quienes renuncian pasan a determinar el rendimiento es estimación directa.

declararan en cualquiera de las dos modalidades de estimación directa. El problema, o la crítica fundamente no radica en que un determinado contribuyente deje de tributar lo que le corresponde de una manera aislada, más allá de un evidente quebranto de los principios de igualdad, unidad, y de tributación en función de la capacidad económica. El verdadero problema ha consistido en que en cierto modo los mecanismos de liquidación han posibilitado enormemente la emisión de unas facturas falsas, de modo que dichos contribuyentes⁴⁵⁵, en determinados sectores, son generadores de gasto y sobre todo cuotas de IVA soportado que erosionan fraudulentamente la base imponible⁴⁵⁶ de sus destinatarios, normalmente sociedades con las que existe vinculación o terceros beneficiarios. No obstante, también es cierto que se puede justificar un margen de imprecisión en la determinación de la capacidad económica.

En definitiva, el artículo 7 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, ha sido reformado, incluyendo entre los sujetos pasivos del IS a las "Sociedades Civiles de carácter mercantil". Las Sociedades Civiles cuya actividad es la agricultura y la ganadería, no están consideradas según el Código de Comercio como mercantiles (C. Comercio arts. 2, 116, 117, 124 y 1670). Por tanto podrían seguir tributando sus partícipes por IRPF en régimen de atribución de Rentas. Esto con independencia que en el futuro en la tramitación del nuevo C. de Comercio puedan ser consideradas como "de carácter mercantil" y por tanto pasar a tributar en IS. En efecto, si prospera dicha reforma, las Sociedades Civiles Agrarias, algunas de ellas bajo la forma de Comunidades de bienes pasarían a tributar por sociedades, y ello les representaría un claro perjuicio desde el punto de vista de la factura fiscal.⁴⁵⁷

⁴⁵⁵ Recordemos que los contribuyentes a quienes se aplica el régimen de estimación objetiva son las personas físicas y las entidades en atribución de rentas, entre las que incluiríamos a las sociedades civiles.

⁴⁵⁶ (PEREZ ARRAIZ, 2003) La existencia de pagos fraccionados se fundamenta en las siguientes ideas: Por una parte, se gradúa el esfuerzo tributario del contribuyente, lo que atenúa el impacto psicológico del gravamen, evitándose además posibles problemas de tesorería como consecuencia del pago de todo el importe de la cuota de una sola vez. Por otra parte, permite a la Hacienda Pública disponer de recursos a medida que los necesita, sin esperar a que concluya el periodo impositivo. Ahora bien, la existencia de esta figura complica los esquemas explicativos del tributo, ya que el fundamento de la obligación tributaria está en la capacidad económica que se pone de manifiesto al realizar el hecho imponible, y hay que tener en cuenta que, en el IRPF, al contribuyente se le exigen esas cantidades aunque no se haya puesto de manifiesto dicha capacidad económica.

⁴⁵⁷ La determinación del rendimiento neto en las actividades agrícolas y ganaderas sometidas a estimación objetiva, difiere de lo expuesto anteriormente para las actividades empresariales contenidas en la sección primera de las tarifas del IAE. Las actividades agrícolas y ganaderas determinan el rendimiento neto en función de un porcentaje fijado en la orden de módulos según el tipo de cultivo. Además no tienen que llevar ningún libro registro, y en cuanto a los regímenes de IVA, se compatibiliza de modo que en lugar de determinar la cuantía en régimen general de IVA, o sea por diferencia entre cuotas repercutidas menos

V.3.4.2.- TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES EN EL IVA

Como se ha apuntado con anterioridad, las personas físicas, las sociedades civiles tengan o no personalidad jurídica y con independencia de que su objeto fuere mercantil o civil, y las comunidades de bienes, igualmente con independencia de que su objeto sea civil o mercantil, son susceptibles de tributar en determinados regímenes especiales de IVA, que no son aplicables a las sociedades. O dicho de otro modo, en la mayoría de supuestos, el hecho de no poder tributar en estimación objetiva del IRPF acarrearía la imposibilidad de continuar en dichos regímenes especiales del IVA.

Los regímenes especiales del IVA están regulados en el artículo 120 de la Ley 37/1992, del impuesto sobre el valor añadido, y son los siguientes:

- 1º Régimen simplificado.
- 2º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- 3º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- 4º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
- 5º Régimen especial de las agencias de viajes.
- 6º Régimen especial del recargo de equivalencia.
- 7º Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

cuotas soportadas, están acogidos a regímenes simplificado o especial de agricultura ganadería y pesca. En el segundo de los casos conlleva el cobro de un 12 por ciento a modo de compensación, que aunque imposibilita la deducción del IVA suele ser muy ventajoso.

Así, si por ejemplo el producto vendido es cereal, y la norma establece un índice del 0,26 significa que de cada 100 euros de venta (ingreso bruto), se considerará que el rendimiento obtenido es de 26 euros. Es decir, como si se presumieran unos gastos deducibles de 74 euros sin necesidad de justificar. Si a ello unimos la existencia de determinados índices correctores a la baja, tales como el cultivo en tierras arrendadas, el pago de salarios, agricultura ecológica, etc., y que aparte podemos aplicar amortizaciones, el régimen es muy favorable. Y de ello se deriva que la inmensa mayoría de pequeños agricultores ya operen en régimen individual o en comunidades de bienes o en sociedades civiles, opten por la aplicación de este régimen.

8º Régimen especial del grupo de entidades.

9º Régimen especial del criterio de caja.

Los regímenes especiales regulados en este Título tendrán carácter voluntario, a excepción de los comprendidos en los números 4º, 5º y 6º del apartado anterior, sin perjuicio de lo establecido en el art. 140 ter LIVA.⁴⁵⁸

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará exclusivamente a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración prevista en el art. 164, apartado uno, número 1º⁴⁵⁹ de esta Ley, relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al impuesto.

Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración.

Los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica se aplicarán a

⁴⁵⁸ La exención del impuesto aplicable a las entregas de oro de inversión, a que se refiere el art. 140 bis, uno.1º de esta Ley podrá ser objeto de renuncia por parte del transmitente, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se determinen y siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

1ª) Que el transmitente se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea de inversión en oro de inversión y siempre que la entrega tenga por objeto oro de inversión resultante de las actividades citadas.

2ª) Que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

La exención del impuesto aplicable a los servicios de mediación a que se refiere el número 2º del apartado uno del art. 140 bis de esta Ley podrá ser objeto de renuncia, siempre que el destinatario del servicio de mediación sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se determinen y siempre que se efectúe la renuncia a la exención aplicable a la entrega del oro de inversión a que se refiere el servicio de mediación.

⁴⁵⁹ A través del modelo 036

aquellos operadores que hayan presentado las declaraciones previstas en los arts. 163 nonies, decies⁴⁶⁰ y 163 duovicies de esta Ley.⁴⁶¹

En consecuencia, las variaciones que podrían “arrastrar” el efecto previsto en la reforma de la variación de tributación de algunas Sociedades Civiles, y en su caso algunas Comunidades de Bienes se materializarían en los siguientes regímenes especiales: el régimen simplificado, el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca y el régimen especial del recargo de equivalencia.

V.3.4.2.1.- RÉGIMEN ESPECIAL SIMPLIFICADO

El régimen especial simplificado establece en cuanto a su ámbito de aplicación lo siguiente:

“El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.”⁴⁶²

Dos. Quedarán excluidos del régimen simplificado:

⁴⁶⁰ En caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, éste quedará obligado a declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

⁴⁶¹ En caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional, que preste servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos acogidos al régimen especial en otro Estado miembro, quedará obligado a declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

⁴⁶² Surge con la finalidad de reducir la presión fiscal indirecta que soportan los pequeños empresarios. Es un régimen optativo, que se aplica salvo renuncia, por lo que se obliga al sujeto pasivo que reúne los requisitos para tributar en el régimen simplificado y que, a pesar de ello, quiere tributar en el régimen general, a que se pronuncie por la aplicación del régimen general del impuesto. Su aplicación se coordina plenamente con el método de EO del IRPF (módulos). Consiste, básicamente, en un método de estimación objetiva de las cuotas devengadas por operaciones corrientes, con deducción de las cuotas soportadas o satisfechas realmente en el ejercicio de la actividad.

1º Los empresarios o profesionales que realicen otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que por tales actividades estén acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. No obstante, no supondrá la exclusión del régimen simplificado la realización por el empresario o profesional de otras actividades que se determinen reglamentariamente.

2º Aquellos empresarios o profesionales en los que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en los términos que reglamentariamente se establezcan:

Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, 450.000 euros anuales.

Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda, 300.000 euros anuales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

A efectos de lo previsto en este número, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación.

3º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

4º Los empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades.

Tres. La renuncia al régimen simplificado tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.”

Si dicho régimen se aplica a personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴⁶³, en la medida en que algunas sociedades civiles o comunidades de bienes, pasen a tributar por el impuesto sobre sociedades – porque el objeto sea mercantil, con independencia de que esté o no regulado en las sucesivas Ordenes de Módulos, es decir, se trate de epígrafes del Impuesto sobre actividades económicas recogidos acogidos a estimación objetiva y al régimen especial simplificado – al no tratarse ni de personas físicas ni a entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrán seguir en este método.

En realidad, no podrán quedar acogidas ni a estimación objetiva del IRPF ni al régimen simplificado del impuesto.

En la práctica supondrá que determinadas actividades acogidas a este régimen ejercidas por sociedades civiles o comunidades de bienes no podrán seguir en régimen simplificado. La sujeción como sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades conllevará una tributación en régimen general del IVA.

Entre las actividades que pueden verse afectadas, siguiendo la Orden de Módulos vigente para el ejercicio 2015 cabe tratar de las siguientes:

- Las relativas a ganadería independiente, servicios de cría, guarda y engorde ganado, etc., o sea las ganaderas y otros servicios accesorios de la agricultura que no tributan en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, de entrada podrán seguir tributando en estimación objetiva de renta y régimen simplificado de IVA. Esto será así, siempre y cuando no varíe el Código de Comercio. Sin embargo, si dicho Código varía y confiere a la agricultura y la ganadería el carácter de mercantil, las sociedades civiles y comunidades de bienes no podrán seguir tributando en EO de IRPF ni en Régimen Simplificado de IVA, y deberán hacerlo en IS y en Régimen General de IVA.

⁴⁶³ Que sean personas físicas o entes en régimen de atribución de rentas en el IRPF -sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica; herencias yacentes; comunidades de bienes y entidades de la Ley General Tributaria art. 35.4- siempre que todos sus miembros (socios, comuneros, herederos o partícipes) sean personas físicas y con independencia de las características individuales que concurren en cada uno de ellos. Esta regla implica que las otras actividades individuales que los socios, partícipes, etc., lleven a cabo, no se ven afectadas por las renunciaciones o exclusiones del régimen simplificado de la actividad cuyo titular es el ente.

- Las recogidas en las divisiones 3, 4 y 5 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre actividades económicas, que son las siguientes:

314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.
419.1	Industrias del pan y de la bollería.
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas.
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas.
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.

474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

Respecto de ellas habrá que ponerlas en comparación con el grupo de actividades que contempla el art. 101. 5 d) de la Ley del impuesto que por remisión al

reglamento del impuesto son las siguientes y que están sometidas a retención del 1 por ciento.

Las coincidentes son las siguientes:

- 314 y 315: Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
- 316,2: Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.
- 453: Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros o para terceros y por encargo.
- 463: Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
- 468: Industria del mueble de madera.
- 474.1: Impresión de textos o imágenes.
- 501.3: Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
- 504.1: Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
- 504, 2 y 3: Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
- 504, 4, 5, 6, 7 y 8: Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje.
- 505.1, 2, 3 y 4: Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
- 505.5: Carpintería y cerrajería.
- 505.6: Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
- 505.7: Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.

Pues bien, en este grupo de epígrafes, es decir, los de las divisiones 3, 4 y 5 habrá que decir categóricamente que aquellos que están sujetos a la obligación de retención del 1 por ciento, o sea los de la segunda lista, que son coincidentes, quedarán excluidos de estimación objetiva y de régimen simplificado a partir de 2016, y ello con independencia de que sean personas físicas o sociedades civiles o

entidades en atribución de rentas, y ello en virtud de lo que establece la Disposición Adicional Trigésimo Sexta de la Ley 35/2006, del IRPF.⁴⁶⁴

En efecto, a partir de 1-1-2016, las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE que, por su naturaleza, han estado sujetas al tipo de retención del 1% en ejercicios anteriores, a excepción de las actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanza, no podrán determinar el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación objetiva, y aunque no se diga expresamente entendemos que tampoco en régimen simplificado de IVA.

En cuanto al resto de actividades de estas divisiones 3, 4 y 5, es decir, las que no ven afectadas por la retención del 1 % - que son realmente pocas y de las que cabe destacar la elaboración de masas fritas, bollería, patatas fritas, etc.- cabe citar que en la medida en que tales actividades se consideran mercantiles, si son ejercidas por sociedades civiles o por comunidades de bienes no podrán seguir tributando es EO de renta ni en régimen simplificado de IVA, por lo que tendrían que emigrar al IS y al Régimen General del IVA.

- En relación al resto de actividades no comprendidas en los apartados anteriores, es decir, divisiones 6, 7, 8 y 9 de la sección segunda del Impuesto sobre actividades económicas, que comprenden básicamente comercio al por menor, actividades de transporte público tanto de viajeros como de mercancías, y actividades diversas como talleres, peluquerías, bares, restaurantes, etc., todas ellas cabe clasificarlas como de objeto mercantil, con lo cual si se ejercen bajo la forma jurídica de sociedad civil o comunidad de bienes quedarán excluidas de poder determinar su rendimiento en EO de renta ni en régimen simplificado de IVA, por lo que tales actividades, básicamente prestadoras de servicios, en la medida en que operen en el mercado a través de tales entes jurídicos deberán tributar necesariamente en Impuesto sobre Sociedades y en Régimen General de IVA.

⁴⁶⁴ La Orden Ministerial HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el art. 101.5 d) de esta Ley en el período impositivo 2015, y reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva.

V.3.4.2.2.- RÉGIMEN ESPECIAL DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA

Cabe decir que el mismo viene regulado en el art. 124 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el valor añadido y establece⁴⁶⁵ que:

"Uno. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.

b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Dos. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

1º Las sociedades mercantiles.

2º Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

3º Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente.

4º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.

5º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.

⁴⁶⁵ (GOMEZ-LIMON RODRIGUEZ JOSE ANTONIO Y BERBEL VECINO JULIO, 2000) realiza un estudio sobre la neutralidad fiscal en la aplicación de dicho régimen.

6º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

Tres. Los empresarios o profesionales que, habiendo quedado excluidos de este régimen especial por haber superado los límites de volumen de operaciones o de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios previstos en los números 3º y 6º del apartado dos anterior, no superen dichos límites en años sucesivos, quedarán sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, salvo que renuncien al mismo.

Cuatro. La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.”

De nuevo, y al igual que ocurría con el régimen simplificado observamos una coordinación y coherencia entre IRPF e IVA, de modo que para las personas físicas y sociedades civiles, así como comunidades de bienes y otros entes, que puedan ser considerados empresarios o profesionales, por el hecho de renunciar a la estimación objetiva⁴⁶⁶ o al régimen simplificado del IVA quedarán excluidos.⁴⁶⁷

⁴⁶⁶ El REAGP se configura como un régimen de carácter voluntario que, no obstante, se aplica directamente cuando concurren los requisitos objetivos y subjetivos que lo definen, salvo renuncia de los sujetos pasivos.

Los empresarios acogidos a este régimen especial están exonerados, con carácter general, de las obligaciones de repercusión, liquidación e ingreso del IVA por las operaciones efectuadas en el ejercicio de las actividades a las que afecte dicho régimen, así como de las obligaciones formales correspondientes a tales operaciones, en particular, de la obligación de expedir facturas, con algunas excepciones. Dichos empresarios recuperan las cuotas del IVA que hayan soportado al adquirir bienes o servicios utilizados en el ejercicio de actividades acogidas al régimen, mediante la percepción de una compensación que resulta de aplicar un porcentaje al precio de venta de los productos naturales que entregan o servicios accesorios que prestan.

⁴⁶⁷ Es habitual el supuesto de empresario, que ejerce actividades agrícolas y a la vez ganaderas. Incluso suelen ser complementarias la una de la otra desde el punto de vista organizativo y productivo. En estos supuestos la tributación de dichos empresarios se caracteriza por estar acogidos al sistema de estimación objetiva de renta y en cuanto al IVA al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca por la actividad agrícola, y al régimen simplificado en IVA. El hecho de que como regla general, el REAGP no permite la deducción de las cuotas soportadas y el Régimen simplificado sí, genera un sistema de sectores diferenciados, como una suerte de prorrata en función de los ingresos que genera cada una de las

Es de destacar, sin embargo, y a diferencia de lo que ocurría en relación al régimen simplificado lo que establece el apartado Dos del citado artículo, y es que excluye expresamente de este régimen a las sociedades mercantiles, a las cooperativas y a las sociedades agrarias de transformación.

Con dicho redactado parece muy claro que la Ley del impuesto sobre el valor añadido clarifica que los sujetos pasivos que tributan por el impuesto sobre sociedades están excluidos de este régimen especial. Nombrar a las sociedades mercantiles, a las cooperativas y a las sociedades agrarias de transformación delimita con mayor claridad que estas sociedades, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica, o de su naturaleza civil o mercantil (en el caso de las SAT está claro que civil), pero además, aparte del agricultor individual, a veces unido con otros miembros de su familia mediante contratos en sociedades civiles o debido a la cotitularidad de tierras como comunidades de bienes, en cuanto el tejido organizativo y empresarial es más amplio, son las principales entidades⁴⁶⁸ que engloban empresas dedicadas a la agricultura o a la ganadería.

Por ello, en caso de que se llegara a modificar el código de comercio en el sentido de considerar que las sociedades civiles con objeto mercantil, y asimismo las comunidades de bienes deberían tributar necesariamente por el impuesto sobre sociedades y en base al régimen general del IVA.

Esta modificación sí que supondría en el ámbito agrario una importantísima reforma, pues realmente existe un amplio número de entidades de esta naturaleza que engloban a muchos agricultores autónomos unidos por razón de parentesco, que explotan conjuntamente tierras o granjas. Es más, en la mayoría de los casos no se trata de uniones empresariales creadas expresamente, sino generadas por temas de herencia. Dicho cambio, de producirse, significaría evidentemente una reforma importantísima tanto a nivel cualitativo como cuantitativo en este sector.⁴⁶⁹

actividades, y de modo que si no se puede determinar o existen elementos comunes a ambas, se presumirá un 50 por ciento de utilización de los bienes y servicios en cada uno de los sectores.

⁴⁶⁸ (MARTIN GARCIA MANUEL; REYES RODRIGUEZ RAFAEL, 2003)

⁴⁶⁹ Sería conveniente que en caso de prosperar la reforma del código de comercio, al igual que el artículo 124 de la ley del IVA cita expresamente que quedan excluidas del ámbito del REAGP las sociedades mercantiles, las cooperativas y las sociedades agrarias de transformación, citara igualmente a las sociedades civiles y a las comunidades de bienes cuyo objeto consistan en la explotación de las tierras y obtengan ingresos procedentes de la agricultura, es decir, de la venta de sus propios productos.

V.3.4.2.3.- RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA

Sin hacer aquí un exhaustivo estudio de dicho régimen especial, por cuanto no es objeto de estudio sino en relación a si la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil podrán seguir aplicando este régimen simplificado a partir de 2016 en cuanto pasen a tributar por el impuesto sobre sociedades, cabe decir sobre el mismo que con objeto de liberar a los comerciantes minoristas⁴⁷⁰ de la práctica totalidad de las obligaciones formales, de gestión o liquidación del impuesto, su tributación se realiza mediante el régimen especial del recargo de equivalencia, de carácter obligatorio.

El régimen es de aplicación forzosa (no se puede renunciar al mismo) a comerciantes minoristas cuando su actividad se desarrolle en los sectores económicos y se cumplan los requisitos establecidos por las normas reglamentarias siempre que las ventas a consumidores finales durante el año precedente fueran superiores al 80% de las ventas totales realizadas. Los sujetos pasivos a quienes resulte de aplicación no están obligados a ingresar en el Tesoro Público el IVA. La exacción⁴⁷¹ del Impuesto se efectúa mediante el recargo de

⁴⁷⁰ Se consideran comerciantes minoristas en el IVA, aquellos que cumplan los siguientes requisitos (artículo 149 LIVA):

Los que realicen, con habitualidad, ventas de bienes muebles o semovientes en el mismo estado en que fueron adquiridos (el hecho de someter a transformación los productos objeto de su actividad, por sí mismo o por medio de terceros, hace perder la consideración de comerciante minorista al sujeto pasivo del IVA, en relación con esos productos).

No obstante, no se considera transformación y, por tanto, aunque sean realizadas por los sujetos pasivos no suponen la pérdida de la condición de comerciante minorista:

- la clasificación y envasado de productos;
- el marcado o etiquetado, así como la preparación y corte, previos a la entrega de los bienes transmitidos;
- el lavado, desinfectado, molido, troceado, descascarado y limpieza de productos alimenticios y demás manipulaciones expuestas en el
- los procesos de refrigeración, congelación, troceado o desviscerado de carnes y pescados frescos;
- la confección y colocación de cortinas y visillos;
- la adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.

⁴⁷¹ (GARCIA SINDE, 2015)El sujeto pasivo de IVA que se encuentra sometido al régimen especial de recargo de equivalencia no tiene que cumplir con la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones ni ingresar cuotas repercutidas. El régimen especial de recargo de equivalencia lo que produce es un gravamen del objeto del tributo (valor añadido generado en la fase de comercio minorista) en una fase anterior (en la venta efectuada por el fabricante o el comerciante mayorista al minorista) para excluir a los comerciantes minoristas del censo de obligados periódicos de IVA y simplificar la gestión administrativa y las tareas de

equivalencia, que los proveedores de los comerciantes minoristas les repercuten e ingresan en la Hacienda Pública⁴⁷².

Por lo que aquí nos interesa su regulación se recoge en el artículo 148 de la Ley 37/1992 del IVA y establece lo siguiente:

"Uno. El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Dos. En el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea de aplicación este régimen especial realizase otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.

Tres. Reglamentariamente podrán determinarse los artículos o productos cuya comercialización quedará excluida de este régimen especial."

Vemos por tanto que éste régimen plantea una diferencia fundamental respecto de los dos anteriores, y es que no se trata de un régimen voluntario, sino obligatorio. Dicha obligatoriedad se concreta en que los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, siempre que cumplan el resto de requisitos y por supuesto excluyendo aquellos productos cuya venta al menor no

control. Por tanto, el objeto del tributo no se sitúa en la misma fase de la repercusión del régimen general, sino que es una repercusión digamos "adelantada". Por eso, si un fabricante o comerciante al por mayor no repercute el IVA aplicable sobre el valor añadido generado en su fase del proceso de producción y comercialización se le debe exigir el pago del tributo no repercutido (sin perjuicio de que pueda repercutir o resarcirse, para lo que dispone de diferentes vías, del impuesto no abonado de su adquirente, que debió de soportar la repercusión y no la soporto). En este caso, el objeto tributario gravado se encuentra en el ámbito del fabricante o comerciante al por mayor y la capacidad económica en el ámbito del adquirente (que debe soportar la repercusión y la cuota tributaria)

⁴⁷² Los proveedores repercuten al comerciante en la factura, el IVA correspondiente más el recargo de equivalencia, por separado y a los siguientes tipos:

- Artículos al tipo general del 21%: recargo del 5,2%
- Artículos al tipo reducido del 10%: recargo del 1,4%
- Artículos al tipo superreducido del 4%: recargo del 0,5%

incluye éste régimen ⁴⁷³, aplicarán necesariamente éste régimen especial de recargo de equivalencia.

Ponemos especial énfasis en que en los casos anteriores la coexistencia de los regímenes especiales sólo puede existir respecto de aquellas personas físicas o sociedades civiles, o comunidades de bienes u otras entidades en atribución de rentas que estén acogidas al régimen de estimación objetiva del IRPF.

En el caso del recargo de equivalencia podemos encontrarnos con las personas físicas o entidades citadas que desde el punto de vista estén sujetas a éste régimen especial del IVA, que efectivamente se encuentren tributando en estimación objetiva del IRPF, pero también existe la posibilidad de que estén acogidos a cualquiera de los dos sistemas de estimación directa del IRPF, la normal o la simplificada.

En consecuencia, y dado que no se discute que la actividad de revendedor o de comerciante minorista es una actividad mercantil,- ya que cumplen perfectamente las señas identificativa de los primeros artículos del código de comercio al

⁴⁷³ Productos excluidos del recargo de equivalencia:

1. Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.
2. Embarcaciones y buques.
3. Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.
4. Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte comprendidos en los números anteriores.
5. Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino. Bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado, salvo que el contenido de oro o platino tenga un espesor inferior a 35 micras.
6. Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario. Se exceptúan de lo dispuesto en este número los bolsos, carteras y objetos similares así como, las prendas confeccionadas exclusivamente con retales o desperdicios, cabezas, patas, colas, recortes, etc., o con pieles corrientes o de imitación.
7. Objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 de la Ley del IVA.
8. Bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.
9. Aparatos y accesorios para la avicultura y apicultura.
10. Productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta está sujeta a los Impuestos Especiales.
11. Maquinaria de uso industrial.
12. Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.
13. Minerales, excepto el carbón.
14. Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados.
15. Oro de inversión definido en el artículo 140 de la Ley del IVA.

dedicarse al mismo con habitualidad, publicidad, adquiriendo bienes y mercancías para su reventa con ánimo de lucro, etc.- todas aquellas sociedades civiles y en su caso comunidades de bienes que se dediquen al comercio serán reputadas sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, y al dejar de ser entidades en atribución de rentas no les será de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA. Si eres sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades tributarás en régimen general del IVA.⁴⁷⁴

Dicho cambio va a suponer además la aplicación de lo dispuesto en el artículo 155⁴⁷⁵ de la Ley 37/1992 sobre los supuestos de comienzo o cese en dicho recargo de equivalencia, toda vez que las sociedades civiles que no se disuelvan o

⁴⁷⁴ La economía de opción podía darse actualmente mediante el siguiente ejemplo: Dos socias pretenden iniciar un negocio en un establecimiento dedicado al comercio al por menor de prendas de vestir y tocado. Quieren iniciarlo conjuntamente y por ello firmar un contrato de sociedad al 50 por ciento. Dejando al margen otras consideraciones como la limitación de responsabilidad o el tipo de gravamen, a los efectos de modalidades de tributación existían dos claras opciones: A) constituir una sociedad civil, tributar por IRPF en cualquiera modalidad de estimación, ya sea objetiva por signos, índices o módulos o bien es estimación directa normal o simplificada y en todo caso compatibilizarlo con el régimen especial del recargo de equivalencia en IVA. B) Constituir una Sociedad de responsabilidad limitada y tributar por impuesto sociedades y en régimen general de IVA.

⁴⁷⁵ Según el art. 115 de la Ley 37/1992: En los supuestos de iniciación o cese en el régimen especial del recargo de equivalencia serán de aplicación las siguientes reglas:

1º) En los casos de iniciación los sujetos pasivos deberán efectuar la liquidación e ingreso de la cantidad resultante de aplicar al valor de adquisición de las existencias inventariadas, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, los tipos del citado impuesto y del recargo de equivalencia vigentes en la fecha de iniciación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las existencias hubiesen sido adquiridas a un comerciante sometido igualmente a dicho régimen especial en virtud de la transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el art. 7 núm. 1 de esta ley.

2º) En los casos de cese debido a la falta de concurrencia de los requisitos previstos en el art. 149 de esta ley, los sujetos pasivos podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, Impuesto sobre el Valor Añadido y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho impuesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha.

Si el cese se produjese como consecuencia de la transmisión, total o parcial, del patrimonio empresarial no sujeta al impuesto a comerciantes no sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los adquirentes podrán deducir la cuota resultante de aplicar los tipos del impuesto que estuviesen vigentes el día de la transmisión al valor del mercado de las existencias en dicha fecha.

3º) A los efectos de lo dispuesto en las dos reglas anteriores, los sujetos pasivos deberán confeccionar, en la forma que reglamentariamente se determine, inventarios de sus existencias con referencia a los días de iniciación y cese en la aplicación de este régimen.

cesen en la actividad y continúen bajo la misma forma jurídica y ejerciendo la misma actividad deberán proceder a la deducción en la forma prevista y según inventario a fecha de cese, o sea a 31-12-2015.

Así, el comerciante minorista sometido al recargo de equivalencia que cesa en el mismo, por no cumplir los requisitos, debe:

- Confeccionar un inventario de existencias referido al día inmediato anterior al de cese en el régimen, que debe presentar en el plazo de 15 días en la Administración o Delegación de la AEAT ⁴⁷⁶ correspondiente a su domicilio fiscal;
- Deducir la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha de cese (IVA y recargo de equivalencia excluidos), los tipos del IVA y del recargo vigentes en dicha fecha. Esta deducción debe efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

V.4.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS SAT

Las SAT tributan de acuerdo con el régimen general del IS, siéndoles aplicable asimismo, el tipo de gravamen general.⁴⁷⁷

- a) Valoración de las operaciones: A los efectos del IS, las operaciones realizadas por las SAT con sus socios se computan por su valor de mercado.

⁴⁷⁶ La presentación fuera de plazo de los inventarios de existencias como consecuencia del cese en la actividad sometida al régimen especial del recargo de equivalencia, supone la inexistencia del derecho a la práctica de las deducciones correspondientes (TEAC 31-5-95).

⁴⁷⁷ Las SAT que cumplan los requisitos exigidos a las entidades de reducida dimensión, en lo que se refiere al volumen de operaciones, podrán aplicar los incentivos fiscales establecidos para dichas entidades, inclusive en relación con el tipo de gravamen.

Se entiende por valor de mercado el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sería concertado entre partes independientes por dichas operaciones.

No obstante, cuando se trate de SAT que, conforme a sus estatutos, realicen servicios o suministros a sus socios, se computa como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubiesen realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad. En caso contrario se aplica este último.⁴⁷⁸

- b) Libertad de amortización: Las SAT que tengan la calificación de explotación asociativa prioritaria⁴⁷⁹ disfrutan de libertad de amortización por los elementos de inmovilizado material e intangible adquiridos durante los cinco primeros años desde la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

⁴⁷⁸ La LIS no deroga la Ley 20/1990 por lo que la referida valoración de las operaciones realizadas por las SAT con sus socios continúa vigente, siendo coincidente con las normas generales del IS sobre valoración de operaciones realizadas por entidades vinculadas.

⁴⁷⁹ Con carácter general, para que una explotación asociativa tenga la consideración de prioritaria, se requiere que la explotación posibilite la ocupación de, al menos, una unidad de trabajo agrario, y su renta unitaria de trabajo no sea inferior al 35 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta. Asimismo, deberá responder a cualquiera de las alternativas siguientes:

- a) Ser sociedad cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado dentro de la actividad agraria.
- b) Ser sociedad bajo cualquiera de las restantes formas jurídicas de las contempladas en el art. 6, que cumpla alguno de los dos requisitos señalados a continuación:

Que al menos el 50 por 100 de los socios sean agricultores profesionales.

Que los dos tercios de los socios que sean responsables de la gestión y administración, cumplan los requisitos exigidos al agricultor profesional en cuanto a dedicación de trabajo y procedencia de rentas, referidos a la explotación asociativa, así como los señalados en las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo anterior, y que dos tercios, al menos, del volumen de trabajo desarrollado en la explotación sea aportado por socios que cumplan los requisitos anteriormente señalados.

- c) Ser explotación asociativa que se constituya agrupando, al menos, dos terceras partes de la superficie de la explotación bajo una sola linde, sin que la superficie aportada por un solo socio supere el 40 por 100 de la superficie total de la explotación. En estas explotaciones asociativas, al menos un socio debe ser agricultor a título principal y cumplir las restantes exigencias establecidas en el apartado 1 del art. 4 para los titulares de explotaciones familiares.

- c) Exención total en el ITP y AJD para los actos de constitución y ampliación de capital. De esta forma, vemos como tanto en las SAT como en las cooperativas, hay exención total en el ITP y AJD, aún más, en las cooperativas también se extiende dicha exención para la cancelación de préstamos. En cambio, en las sociedades mercantiles se aplica un 1% de gravamen en todas las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución del capital social.
- d) Bonificación del 95% en la cuota del IAE.
- e) En el IVA, el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca no es aplicable a las SAT

El disfrute de los beneficios fiscales establecidos para las SAT está condicionado a que no se produzca una alteración sustancial de sus caracteres propios; se mantengan los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro Especial; y no se vulneren las normas que las regulan.

La Inspección de los Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas es el órgano competente para comprobar que concurren las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos y practicará, en su caso, la regularización que resulte procedente.

El resultado de las actuaciones de la Inspección de los Tributos se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda.

V.5.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Para analizar correctamente el régimen fiscal⁴⁸⁰ aplicable a las IIC ha de partirse de la tributación en sede de la propia entidad, ya que a la hora de determinar la tributación efectivamente soportada por el socio o partícipe como consecuencia de sus inversiones es clave determinar si el vehículo de inversión elegido le supone o no un régimen neutral. Debe recordarse que el Impuesto de Sociedades (IS) está

⁴⁸⁰ (MEDINA, 1991)

prácticamente configurado como un pago a cuenta del IRPF, por lo que si un contribuyente persona física elige utilizar un mecanismo de inversión colectiva en lugar de realizar una inversión directa en una sociedad, el análisis de su rentabilidad financiero-fiscal dependerá de cómo puede deducirse en su imposición personal la tributación soportada por su inversión.

Así pues, debemos diferenciar entre la tributación de los partícipes de IIC y la tributación en sede de la propia IIC.

V.5.1.- TRIBUTACIÓN DE LOS PARTÍCIPES DE LOS FONDOS DE INVERSIÓN COLECTIVA

V.5.1.1.- PARTÍCIPES RESIDENTES EN ESPAÑA

Los partícipes residentes tributarán según corresponda, en el IRPF o en el IS por los siguientes conceptos:

- Las rentas positivas o negativas obtenidas de la transmisión de sus acciones o participaciones o del reembolso de sus participaciones. Las plusvalías⁴⁸¹ obtenidas por el reembolso de participaciones en fondos de

⁴⁸¹ De acuerdo con el artículo 37.1 c) LIRPF la ganancia o pérdida patrimonial se computara por la diferencia ente el valor de adquisición de la acción o participación y el valor de transmisión, determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiere valor liquidativo se tomará el valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

En supuestos distintos del reembolso de participaciones, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El precio efectivamente pactado en la transmisión.
- El valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros y, en particular, en sistemas multilaterales de negociación de valores previstos en el Capítulo I del Título X de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la fecha de la transmisión.

inversión son consideradas como ganancias patrimoniales que se integran en la base imponible del ahorro, dentro de la declaración del IRPF. De modo que tributan igual que las plusvalías que se obtienen en una SICAV.

- Los resultados distribuidos por las IIC

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 dedica la sección 6ª del Título X a la tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva. En concreto, el régimen fiscal regulado comprende las inversiones en IIC reguladas en la LIIC⁴⁸², en IIC de algún Estado miembro de la UE (no paraíso fiscal) armonizadas y registradas en la CNMV para su comercialización por entidades residentes en España (art. 94 LIRPF), así como en IIC constituidas en países o territorios considerados como paraíso fiscal (art. 95 LIRPF). En cambio, no incluye una regulación específica para el caso de contribuyentes socios o partícipes de IIC de países de la UE no armonizadas, IIC de países de la UE armonizadas pero no registradas en la CNMV e IIC radicadas en países no pertenecientes a la UE, se comercialicen o no en España, debiendo acudir para estos supuestos a la normativa general del Impuesto⁴⁸³.

El régimen general de tributación de los socios o partícipes de IIC regulado en el artículo 94 de la LIRPF no presenta diferencias de tratamiento en función del tipo de IIC, salvo algunas especialidades para los fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas y en la aplicación del régimen de diferimiento por reinversión en las SICAV.

Como hemos dicho, las plusvalías obtenidas por el reembolso de participaciones en fondos de inversión son consideradas como ganancias o pérdidas patrimoniales que compensaran en la base imponible del ahorro. Si tal base fuere positiva el partícipe puede optar entre la reinversión o la integración de la plusvalía a la base

⁴⁸² Fondos de inversión de carácter financiero, sociedades de inversión de capital variable (SICAV), fondos y sociedades de inversión inmobiliaria, IIC de inversión libre, Sociedades y fondos de IIC de inversión libre, fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas. Cuando no existiere valor liquidativo se tomará el valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. (art. 37.1 c) LIRPF)

⁴⁸³ (FENELLÓS, 2010)

imponible del ahorro a los tipos siguientes con independencia del período de tenencia de los valores (arts. 66 y 78 LIRPF y 96 RDLIRPF)⁴⁸⁴:

Base liquidable	Tipo Estatal Aplicable	Tipo Autonómico Aplicable	Tipo Total
Hasta 6.000 euros	9,50	9,50	19%
Los siguientes 44.000,00 euros	10,50	10,50	21,00
En adelante (a partir de 50.000 euros)	11,50	11,50	23,00

No obstante, si se opta por la reinversión y cumpliendo con los requisitos que prevé la LIRPF, no procederá computar dicha ganancia o pérdida. De este modo, cuando el importe obtenido del reembolso o transmisión se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en IIC, las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones transmitidas o reembolsadas y no habrá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta (art. 94.1 LIRPF).

Este régimen resulta aplicable en los reembolsos o transmisiones de participaciones o acciones en IIC que tengan la consideración de fondos de inversión tanto españolas como de Estados miembros de la UE comercializados en España a través de entidades inscritas en la CNMV; o de sociedades de inversión colectiva siempre que: el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500 y que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva e igualmente tanto españolas como domiciliadas en un País miembro de la UE comercializadas en España al amparo de la Directiva 85/611/CEE.

A parte de las rentas procedentes de la transmisión y reembolso de las acciones o participaciones, existe otras formas de obtener resultados de la inversión en las

⁴⁸⁴ Agenci tributaria.es (2017). *Escala del ahorro a aplicar a partir del ejercicio 2016 – Agencia Tributaria*. [online]. Recuperado de: <http://www.agenci tributaria.es/AEAT.internet>

IIC entre ellas están las rentas procedentes de la distribución de resultados por parte de estas entidades.

Los resultados distribuidos por las IIC se integran en la categoría de rendimientos del capital mobiliario. Dichas rentas tributarán al mismo tipo fijado en el cuadro anterior como renta del ahorro, y estarán sometidas retención a cuenta del 19 por 100, sin que resulte de aplicación la exención por dividendos del artículo 7. y) de la LIRPF. Por último, tendrán la consideración de gastos deducibles los gastos de administración y depósito de valores negociables (art. 26. 1 IRPF).

Por otro lado, la LIRPF, en el artículo 95 del texto legal regula el régimen especial de tributación de los contribuyentes del IRPF que participen en IIC constituidas en paraísos fiscales que sean análogas a las reguladas en la LIIC. Este régimen tiene su paralelo en la LIS para los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades en el artículo 60.

En estos casos, se imputará a la base imponible general cada año como plusvalía la diferencia positiva entre el valor de liquidativo al día que concluye el período impositivo, es decir, el 31 de diciembre, y el valor de adquisición⁴⁸⁵, aunque no se haya producido la transmisión o reembolso. Se presume que tal diferencia será del 15% del valor de adquisición (imputación mínima), salvo prueba en contrario. A efectos de cálculo de la plusvalía para el ejercicio siguiente, la cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición, de esta forma se evita que cuando se vendan las acciones o participaciones se produzca doble tributación. Solo se imputaran las diferencias positivas, de forma que no se integraran en la base imponible las diferencias negativas entre el valor de cierre y el de adquisición, pero tampoco tendrá la consideración de deducible⁴⁸⁶.

Los beneficios distribuidos por las IIC no se imputaran y minorarán el valor de adquisición de la participación. La renta obtenida en la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones estará sometida a retención a cuenta del 19 por

⁴⁸⁵ El artículo 37.1 c) de la LIRPF contiene una regla especial de determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales correspondientes a las transmisiones y reembolsos de las acciones y participaciones en IIC (previstas en el artículo 94 LIRPF). En el caso de las IIC constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (previstas en el artículo 95 LIRPF), la disposición transitoria octava determina la regla aplicable para el cálculo en estos supuestos.

⁴⁸⁶ (JAVIER ARGENTE ÁLVAREZ; CARLOS ARVERAS ALONSO; MIGUEL GIL DEL CAMPO; ÁNGEL MÁRQUEZ RABANAL; JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ; FRANCISCO MANUEL MELLADO BENAVENTE; ANTONIO RODRÍGUEZ VEGAZO, 2007)

ciento siendo la base de retención la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de adquisición (inicial) de la participación (V0011-00, de 17 de febrero)⁴⁸⁷.

Como hemos adelantado, las rentas obtenidas por los accionistas o los partícipes en las IIC, están sujetas a retención o ingresos a cuenta. El porcentaje de retención sobre las plusvalías será del 19 por ciento, salvo que la ganancia patrimonial proceda de un traspaso de acciones o participaciones de IIC, en este último caso no procede la retención, ya que como hemos mencionado hay un diferimiento por reinversión. La obligación de retener nace en el momento en que se formaliza la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

De acuerdo con el artículo 3.2 d) del Real Decreto 2717/1998, de 18 de diciembre, por el que se regulan los pagos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de retenciones e ingresos a cuenta están obligados a efectuar retenciones e ingresos a cuenta derivados de las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva:

1. En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.
2. En el caso de la transmisión de acciones representativas del capital de sociedades de inversión mobiliaria de capital variable, cuando éstas actúen de contrapartida, las entidades depositarias.
3. En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

⁴⁸⁷ (FENELLÓS, 2010)

En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva en los que no proceda la práctica de retención conforme a los tres números anteriores, estará obligado a realizar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso, salvo que dicho socio o partícipe tenga la naturaleza de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas sujetas a este impuesto sin mediación de establecimiento permanente, en cuyo caso no existe esta obligación de efectuar un pago a cuenta.

V.5.1.2.- PARTÍCIPIES NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los contribuyentes que operan sin establecimiento permanente, sean personas físicas o jurídicas, tributan con arreglo a la normativa reguladora del IRPF, y lo hacen por cada operación, según establecen los artículos 24 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

El régimen aplicable a las rentas procedentes de IIC percibidas por no residentes sin establecimiento permanente presenta diferencias importantes según la inversión se efectúe en IIC financieras o en IIC inmobiliarias.

En este sentido, tanto para dividendos como para ganancias patrimoniales de IIC financieras, el criterio de sujeción viene determinado por la residencia de la IIC cuyas participaciones son origen de la renta. Se considera como renta obtenida en territorio español las ganancias patrimoniales que deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español (art. 13 LIRNR). Por lo tanto, las rentas procedentes de IIC financieras españolas quedarían sujetas a tributación en España por el IRNR a un tipo fijo del 19%.

No obstante, el artículo 14 de la LIRNR dispone que quedarán exentas las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que el accionista o partícipe en algún momento, durante el período de 12 meses precedente a la transmisión, haya ostentado directa o indirectamente al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha IIC, o que la renta fuera obtenida a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Por otro lado, si se trata de ganancias patrimoniales de IIC inmobiliarias extranjeras cuyo activo esté constituido mayoritariamente por bienes inmuebles situados en territorio español, también estarán sujetas al IRNR y, por tanto, tributarán en España al 19%. Sin embargo, el artículo 14.1 c) establece expresamente que no resultará de aplicación la exención a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad cuando el activo de la entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español. Y en cuando a la segunda exención mencionada para las IIC financieras no sería aplicable tampoco dado que el valor liquidativo de las IIC inmobiliarias no se publica diariamente.

Igualmente, en ambos supuestos, es decir, tanto en IIC de naturaleza financiera como inmobiliaria estarán exentas las rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de participaciones en fondos de inversión obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente si dicho Estado tiene suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional.

V.5.1.2.1.- EN RELACIÓN A LA PERSONALIDAD JURÍDICA, Y A LA RESIDENCIA DEL FONDO, EN VIRTUD DEL TRATADO DE DOBLE IMPOSICIÓN.

La primera cuestión a resolver es si los Fondos de inversión pueden ser considerados «persona» a efectos de los Tratados de doble imposición. Es cierto que los mismos no tienen personalidad jurídica⁴⁸⁸ en la legislación española, pero el art.3.1.b) del Modelo de convenio de la OCDE considera como sociedad «cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos». En esta línea, el comentario a este artículo del MOCDE considera que, además de personas jurídicas, cualquier otra entidad que es tratada como tal a efectos tributarios, debe ser considerada persona. Con lo que el Fondo debe ser considerado «persona», porque es tratado como una persona jurídica a efectos tributarios, ya que en España estas entidades no están exentas ni en régimen de transparencia, como en otros países.⁴⁸⁹ De hecho, la

⁴⁸⁸ (GARCIA VILLARRUBIA, 2011)

eliminación de la doble imposición es aplicable a cualquier IIC española que no tribute al tipo del 1% en el Impuesto sobre Sociedades.

Para ser considerado «residente», en el sentido del MOCDE art.4.1, la persona debe estar sometida a imposición en uno de los Estados contratantes por razón de su domicilio o residencia, y no únicamente por rentas obtenidas en dicho territorio. Aquí es donde normalmente se plantea el problema para la cobertura por los Tratados de doble imposición en el caso de Fondos de Inversión: El comentario al MOCDE (2000) considera que una persona exenta no puede ser considerada «sujeta a imposición», y lo mismo puede predicarse de las entidades fiscalmente transparentes. Sin embargo, ninguno de estos supuestos es de aplicación a los Fondos de Inversión españoles, como hemos visto: están sujetos por su renta mundial al Impuesto sobre Sociedades en España, aunque sea a un tipo reducido; y de forma totalmente separada respecto de la tributación de sus partícipes. Por lo tanto, deben ser consideradas residente a efectos de los Tratados.

V.5.2.- TRIBUTACIÓN EN SEDE DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

V.5.2.1.- IMPUESTO DE SOCIEDADES

De acuerdo con el artículo 7 apartados a), c) y e) de la LIS serán contribuyentes del Impuesto de Sociedades, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva y los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de

⁴⁸⁹ Este elemento parece el más relevante para VOGEL, in KLAUS VOGEL IN DOUBLE TAXATION, 3ª ed., Kluwer, 1991, pág. 90, en el tratamiento de Fondos. Así, considera que en el caso de que la organización esté sujeta a imposición en su país de residencia, su derecho a ser protegido por el convenio está fuera de toda duda (pág. 93).

entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Las IIC tienen un régimen especial de tributación en el IS. La LIS distingue entre las IIC que tributan al tipo general del IS y las que tributan a un tipo reducido del 1% (régimen especial).

El tipo de gravamen del 1% será aplicable en función de la naturaleza de las IIC y siempre que reúnan una serie de requisitos.

En primer lugar, debe tratarse de sociedades o fondos de carácter financiero con arreglo a lo dispuesto en la LIIC o, en el caso de Sociedades de Inversión Inmobiliaria y Fondos de Inversión Inmobiliaria (IIC no financieras) han de cumplir determinados porcentajes de inversión de su activo en inmuebles y plazos mínimos de mantenimiento de tales inversiones (Artículo 29.4 c) y d) de la LIS).

Los Fondos y Sociedades de inversión inmobiliaria que tributan al tipo reducido del 1% son:

- Aquellos cuyo objeto exclusivo sea la inversión en cualquier tipo de inmueble urbano para su arrendamiento. Ahora bien, al menos la mitad de su activo debe estar compuesto por viviendas, residencias estudiantiles y residencias de la tercera edad (Disposición Adicional única del RIS).⁴⁹⁰

También será requisito necesario que los bienes que integren el activo de las IIC a que se refiere el apartado anterior no se enajenen hasta que no hayan transcurrido 3 años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la CNMV.

- Aquellos Fondos y Sociedades que además de cumplir los requisitos anteriores, desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a arrendamiento y cumplir el resto de requisitos.

a) Las inversiones en inmuebles afectos a la promoción inmobiliaria no puede superar el 20% de su activo.

⁴⁹⁰ Según la D.A. Unica RIS, apartado 2, se entiende por «residencia estudiantil» los «inmuebles diseñados o adaptados específicamente para acoger a estudiantes, que estén reconocidos oficialmente como tales.» Y por «residencias de la tercera edad», se entienden los «inmuebles diseñados o adaptados específicamente para acoger a personas de la tercera edad, que hayan sido autorizadas oficialmente como tales.»

- b) Deben contabilizarse separadamente las actividades de promoción y de arrendamiento, desglosando por cada inmueble adquirido o promovido.
- c) Los inmuebles que deriven de la actividad de promoción deberán ser alquilados u ofrecidos en alquiler durante un período mínimo de 7 años, desde la fecha de terminación de los mismos.⁴⁹¹
- d) La Entidad debe comunicar a la AEAT que realiza esta actividad en el período de inicio.

En segundo lugar, deben sobrepasar el número mínimo de accionistas que la normativa exige:

- Si el número de accionistas o partícipes es inferior a 100, la tributación se realiza conforme al régimen general del impuesto.
- Si el número de accionistas o partícipes es igual o superior a 100, estarán sujetas al tipo reducido de gravamen de 1% (artículos 5.4 y 9.4 LIIC).

Así pues, aun cuando los Fondos de Inversión no tengan personalidad jurídica, se consideran sujetos pasivos del IS aquellos que estén regulados en la LIIC y acceden a su régimen fiscal especial desde que adquieren la condición de IIC, esto es, desde que se procede a la inscripción del fondo en el Registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y, por tanto, pueden dar comienzo a su actividad.

Dichas IIC sometidas al tipo reducido no tendrán derecho a la exención de rentas derivadas de participaciones en el capital de otras entidades ni a las deducciones para evitar la doble imposición internacional (art. 57.1 LIS) y no estarán obligadas a efectuar pagos fraccionados ni a presentar la correspondiente declaración.

Además, no se encuentran sometidas a retención o ingreso a cuenta del IS los Fondos de Inversión financieros y las SICAV que inviertan más del 50% de su

⁴⁹¹ En ambos supuestos, la transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del período mínimo determinará que la renta derivada de dicha transmisión tributará al tipo general de gravamen del Impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del período impositivo correspondiente al período en el que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los períodos impositivos anteriores en los que hubiera resultado de aplicación el régimen especial, la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada período y el tipo del 1 por ciento, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

patrimonio en determinadas IIC o más del 85% de su patrimonio en un único Fondo de Inversión de carácter financiero.

Cuando la entidad sometida al régimen tributario especial cambie su forma jurídica ello puede conllevar la pérdida del tipo impositivo del 1% (art. 27 LIS). Lo anterior no afecta a los casos en los que la entidad se extinguiere sino a supuestos en los que la personalidad jurídica se mantiene. En cualquier caso, la transformación de la forma jurídica a un tipo impositivo diferente que comporte la no sujeción al impuesto de sociedades o la aplicación del un régimen tributario distinto, en este caso, sería pasar de tributar por el régimen especial al general; conlleva la conclusión del período impositivo. Si concluye el período impositivo hemos de tener en cuenta que las rentas generadas después de la transformación tributarán al régimen tributario que por ley sea aplicable y por tanto, la renta se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario. Como vemos, en estos casos será de gran importancia determinar el devengo de cada una de las rentas para que cada una de ellas tribute por sus respectivos tipos.

V.5.2.2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que *“estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*.

De esta forma, para que las IIC sean sujetos pasivos del IVA es necesario que éstas tengan la consideración de empresarios o profesionales. A efectos del impuesto, tendrán dicha consideración las personas físicas o jurídicas que realicen actividades empresariales o profesionales (art. 5 LIVA), así pues, adquirirán tal condición las IIC que lleven a cabo actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos o uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

A partir de aquí es necesario analizar los diferentes tipos de entidades en que pueden constituirse las IIC para determinar cuáles de ellas cumplen con los requisitos necesarios para ser consideradas sujetos pasivos del IVA o no:

V.5.2.2.1.- INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE NATURALEZA FINANCIERA

Por lo que se refiere a las IIC de naturaleza financiera, en el caso de los fondos de inversión, la doctrina administrativa de la DGT se ha manifestado al respecto en diversas contestaciones a consultas tributarias⁴⁹², en las que, con ocasión de la sujeción de las IIC inmobiliarias al Impuesto sobre Actividades Económicas, alcanzó la conclusión de que las actividades realizadas por los fondos de inversión no reunían las características suficientes para tener la consideración de actividades económicas y por lo tanto, si no podemos considerarlos empresarios o profesionales tampoco pueden realizar el hecho imponible del IVA y por consiguiente no tendrán la consideración de sujetos pasivos a efectos del IVA.

En el caso de las Sociedades de Inversión de Capital Variable, es distinto ya que estas tienen forma jurídica de sociedad mercantil y por tanto personalidad jurídica, lo cual excluye el debate de si realizan o no actividad empresarial que resulte determinante de su condición de sujeto pasivo del IVA. La consideración de las SICAV como sujetos pasivos del IVA determina su obligación de repercutir el impuesto en las operaciones que se encuentren sujetas, no obstante, esta situación se producirá en pocas ocasiones ya que, la mayoría de las operaciones que realizan son entregas de bienes exentas tal y como prevé el artículo 20.1. 18º de la LIVA.

V.5.2.2.2.- INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE NATURALEZA NO FINANCIERA

Respecto a la sujeción al IVA de las IIC de naturaleza no financiera, es decir, de las sociedades y los fondos de inversión inmobiliaria, el artículo 56.1 del RIIC dispone que el objeto social principal de este tipo de instituciones consiste en "la

⁴⁹² Consulta de 26-09-1994 (nº 1057-94) y 13-11-2000 (nº 1788- 00)

inversión de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento". Si con ello tenemos en consideración que el artículo 5.1c) de la propia LIVA fija que, en particular, los arrendadores de bienes inmuebles tienen, en todo caso, la consideración de sujetos pasivos del IVA, por consiguiente las IIC inmobiliarias sí serán sujetos pasivos del Impuesto.

V.5.2.3.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El artículo 45.I.B) de la LITPAJD, en su apartado número 20 y el artículo 88.I.B del RITP dispone que gozarán de exención fiscal en la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD las operaciones de constitución, aumento de capital y las aportaciones no dinerarias en relación con:

- a. SICAV y Fondos de Inversión financieros.
- b. IIC inmobiliarias que cumplan determinados porcentajes de inversión de su activo en inmuebles. Adicionalmente, estas IIC gozarán de una bonificación del 95% de la cuota por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento⁴⁹³, siempre que, en ambos casos, cumplan los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles establecidos en la normativa del IS⁴⁹⁴, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la CNMV.

⁴⁹³ El precepto no indica a la cuota de qué modalidad se refiere, siendo que pueden recaer dos diferentes: en efecto, la adquisición puede estar sometida a Transmisiones Patrimoniales Onerosas- en el caso de que la transmisión esté no sujeta o exenta de IVA- o a IVA, y en este último caso se sujetará a la modalidad Actos Jurídicos Documentados. Dado el carácter general de la LITP art.45 y la literalidad de la norma, que refiere la bonificación a «la cuota de este impuesto», parece que se destinará a reducir a aquella de las dos que resulte aplicable al caso concreto. En cualquier caso, sólo será aplicable a la adquisición de inmuebles situados en España cuya transmisión se somete al impuesto en este país.

⁴⁹⁴ 1. Que los inmuebles recibidos por la IIC en su constitución no se enajenen hasta que no hayan transcurrido al menos tres años desde la fecha de constitución.
2. Que dentro de los dos años siguientes a la fecha de inscripción de la SII en el Registro administrativo especial de la CNMV, se cumpla el requisito de que las viviendas, residencias estudiantiles y residencias de la tercera edad de la SII representen conjuntamente, al menos, el 50% del total de su patrimonio.

En lo referente a la aplicación del impuesto para las operaciones de fusión y escisión de IIC, es necesario matizar que de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la LIIC, en los cuales encontramos reguladas dichas operaciones; el artículo 26 prevé que las IIC únicamente podrán fusionarse cuando pertenezcan a la misma clase, por lo tanto, solo gozaran estas gozaran de exención, en cambio, el artículo 27 admite mayor flexibilidad al permitir las escisiones totales o parciales de las entidades acogidas al estatuto de las IIC, en consecuencia cualquier operación en la que intervenga una IIC u otras entidades mercantiles no sometidas a la supervisión de la CNMV, podrá quedar exenta de la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD.

Como vemos, tanto las operaciones de reducción del capital como las operaciones de disolución no están previstas entre los supuestos de beneficio de la exención fiscal, de modo que quedarán sometidas a tributación por la modalidad de Operaciones Societarias y se aplicará el 1% del valor real de los bienes y derechos adjudicados a los accionistas o partícipes, sin deducción de gastos ni deudas, coste que recaerá sobre los accionistas o partícipes de las IIC, como sujetos pasivos.

Por último, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados por si nos surge alguna duda de su sujeción, el artículo 75.4 del RITPAJD dispone que "la de disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de «operaciones societarias», tampoco tributará por la modalidad gradual de «actos jurídicos documentados»".

V.5.2.4.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

De acuerdo con el artículo 78 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Así pues, al igual que lo expuesto anteriormente en el ámbito del IVA, el Impuesto sobre Actividades Económicas se aplica en función de la realización de una actividad económica.

Como vemos, es fundamental determinar que debemos considerar por actividad económica para ver cuando una IIC estará sujeta a este impuesto. El artículo 79.1

de la LRHL dispone que se considerará, al cual que en la LIVA, actividad económica aquella que se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En primer lugar, vemos como en la Sección Primera de las Tarifas del IAE, en el artículo 819.9 se contempla el epígrafe específico de "Otras entidades financieras n.c.o.p." en el cual encontramos a las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria. Por lo tanto, el legislador presume que estas IIC tienen la consideración de sujetos pasivos del IAE y por lo tanto, si realizan actividades económicas.

Sin embargo, las IIC de naturaleza financiera no aparecen mencionadas en dicho epígrafe, por lo que, y tal y siguiendo la doctrina del DGT⁴⁹⁵ se considera que éstas no realizan actividades económicas a efectos de tributación del IAE.

Por lo tanto, podemos concluir que el arrendamiento de bienes inmuebles si constituye una actividad sujeta al IAE, mientras que la compra-venta de valores mobiliarios no tiene esta consideración y consiguientemente no será actividad sujeta al IAE.

V.6.- UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (UTE)

V.6.1. UTE COMO SUJETO PASIVO

De acuerdo con el artículo 7.1 e) de la LIS serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan residencia en territorio español, las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.

Para estas entidades nacerá la obligación tributaria cuando se realice la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen. En el régimen de transparencia fiscal

⁴⁹⁵ DGT 26-09-1994 (nº 1057-94), de 13-10-2000 (nº 1788-00) y de 06-02-2002

internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente (art. 4.2 LIS).

De este modo, vemos como las UTE son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades y que como sabemos, estas pueden estar inscritas o no en el Registro Especial de Uniones Temporales de Empresas del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Si están inscritas en el Registro Especial de UTE tendrán un régimen fiscal especial, el régimen de transparencia fiscal. Si por el contrario las UTE que no cumplan los requisitos⁴⁹⁶ establecidos en la Ley 18/1982 no son sujetos pasivos del IS, por lo que tributan según el régimen de atribución de rentas, al no tener personalidad jurídica (Art. 3 Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional).

Sin embargo, los miembros de una UTE pueden ser tanto sociedades como personas naturales, en este caso, debe tratarse de empresarios. Por lo tanto, cuando se trate de personas físicas, éstas no tributarán por IS sino que sus rendimientos empresariales se determinarán en régimen de estimación directa a efectos de su gravamen en el IRPF.

V.6.2.- TRIBUTACIÓN DE LAS UTE

V.6.2.1.- IMPUESTO DE SOCIEDADES

En aplicación del régimen de Transparencia Fiscal⁴⁹⁷, estas entidades, en general y con alguna excepción, no tributan por el Impuesto de Sociedades (aunque sí deben presentar declaración), a continuación vamos a destacar las

⁴⁹⁶ (LABATUT SERER, 2013)

⁴⁹⁷ Suprimido desde el 01/01/2003. Subsistente para las UTE y AIE.

particularidades más significativas de éste régimen especial.⁴⁹⁸ (Art. 45 LIS y antiguo art. 48 del texto refundido de 2004):

En primer lugar, aún y ser la UTE sujeto pasivo del IS, su tributación dependerá de los socios. No tributa por el IS por la renta obtenida por la misma por la parte de base imponible imputable a sus entidades miembros residentes en territorio español o, para períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2015, a sus entidades miembros no residentes con establecimiento permanente en dicho territorio⁴⁹⁹ (art. 21.9 b) LIS), mientras que la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes en el extranjero sin establecimiento permanente tributará al tipo de gravamen general o al reducido si cumple las condiciones de empresa de reducida dimensión. Por la parte de base imponible sujeta en la UTE por el IS, sobre la cuota íntegra generada se pueden aplicar las deducciones la cuota en proporción a la parte de base imponible sujeta y no imputada.

En segundo lugar, se imputará a los socios de la UTE residentes en territorio español, tanto si tributan en el IRPF como en el IS (art. 43 LIS):

- Los gastos financieros netos que, conforme a la limitación en su deducibilidad, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no son deducibles por la UTE.
- Para períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015, la reserva de capitalización que no haya sido aplicada por la propia UTE en el período impositivo.⁵⁰⁰
- La base imponible positiva o negativa obtenida por la UTE. Esta base imputada incluye los gastos financieros netos de la UTE que tienen la consideración de fiscalmente deducibles. Por tanto, la UTE determina su

⁴⁹⁸ (GARCIA ROZADO GONZALEZ BEGOÑA, CARRACEDO GONZALEZ NURIA ESMERALDA, CID-HARGUINDEY ROMERO ANA, GARCIA GARCIA CONCEPCIÓN, HUIDOBRO ARREBA IGNACIO, JAQUETOT GARRE NATALIA, MARTIN AYALA JOSE MANUEL, RODRIGUEZ VARO MANUEL, 2008)

⁴⁹⁹ La UTE sólo tributa por el IS por la parte de base imponible imputable a socios no residentes en territorio español, excepto que los mismos dispongan en dicho territorio de un establecimiento permanente al que se encuentre afecta la participación en la UTE .

⁵⁰⁰ El importe de esta reserva imputada a los socios no puede ser aplicada por la UTE, salvo que la empresa miembro sea un contribuyente por el IRPF.

base imponible en igualdad de condiciones que cualquier otro contribuyente del IS.⁵⁰¹

- Las bases de las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho la UTE se imputan igualmente a las empresas miembros, que las tienen en cuenta en su imposición personal. Los requisitos para aplicar las deducciones tienen que ser cumplidos por la propia UTE. Así, en las inversiones que puede realizar la UTE a efectos de la aplicación de la libertad de amortización, la UTE es el sujeto que debe realizar la inversión en activos fijos nuevos y, además, deben estar afectos a una actividad económica que debe desarrollar la propia UTE.
- Las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la UTE se imputan a sus empresas miembros, es decir, la UTE no tiene derecho a la devolución de las retenciones soportadas en el caso de que la base imponible obtenida por la misma sea negativa.

Si la UTE tiene bases imponibles negativas, una interpretación coherente con su régimen fiscal es admitir la imputación de las bases de deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la UTE, aun cuando sea negativa o nula la base imponible del ejercicio en el que se hayan generado tales deducciones y bonificaciones. No obstante, para poder aplicar estas deducciones, la empresa miembro tiene que tener bases imponibles positivas de sus propias actividades económicas superiores a la base imponible negativa imputada.

La imputación se realizará a los socios que tenga la entidad el día de la conclusión del período impositivo.

La imputación en la renta de los socios tendrá lugar en el período impositivo siguiente, con lo que se difiere un año la tributación (art. 46.2 LIS)⁵⁰². Aunque los

⁵⁰¹ La UTE como contribuyente del IS está sujeta a la normativa general del impuesto para determinar su base imponible, con independencia de cuál sea su régimen tributario, por lo que puede reducir su base imponible que es objeto de imputación a las empresas miembros por la aplicación de cualquier incentivo fiscal establecido a nivel de base imponible, en cuyo caso las condiciones exigidas para aplicar dicho incentivo deben computarse a nivel de la propia UTE sin que se vea afectado por las condiciones de las empresas miembros. Lo mismo es aplicable a los incentivos a nivel de cuota íntegra, por cuanto los mismos se determinan a nivel individual de la propia UTE, sin perjuicio de que la deducción acreditada por la propia UTE se impute a las empresas miembros junto con la base imponible generada.

⁵⁰² En la Resolución del TEAC de 29-11-2012 el tribunal se modifica el criterio anteriormente mantenido por el Tribunal Central y dispone que los socios de las UTE siempre tendrán la posibilidad de hacer la imputación de sus resultados en el ejercicio siguiente al cierre de las cuentas de aquella.

socios podrán optar por imputarlo en la misma fecha de cierre del ejercicio de la UTE, debiendo mantener durante tres años este criterio⁵⁰³.

Por último, recalcar que no se aplican las normas sobre Operaciones Vinculadas a las realizadas entre una UTE y sus empresas asociadas, con independencia del volumen de las operaciones.

V.6.2.2.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La UTE es sujeto pasivo del IVA sin especialidad alguna. Sin embargo, los servicios prestados a sus miembros estarán exentos siempre que cumplan los siguientes requisitos (art.20. 6º LIVA):

- La UTE debe estar constituida exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción al IVA
- Los servicios se deben utilizar directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
- Los socios sólo deben reembolsar la parte de los gastos comunes que les corresponda.
- Reconocimiento previo de la exención por parte de Hacienda.
- La UTE sólo puede prestar servicios a sus socios, es decir, la exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

⁵⁰³ STS 4523/2011: "En un principio, de conformidad con el artículo 68.1 de dicha Ley, las UTES tributan en régimen de transparencia fiscal, y, por tanto, no parece haber inconvenientes en que sus socios, que a su vez no tengan la condición de sociedades transparentes, cual es el caso de la recurrente, realicen la imputación en el ejercicio de aprobación de las cuentas anuales correspondientes, es decir, en el ejercicio siguiente a aquel en que los resultados tuvieron lugar, pues es esta la regla general que se induce del tenor literal del art. 76.2 .b) (actual artículo 46.2 b) LIS), que únicamente establece la excepción de imputación al ejercicio de cierre, cuando a ello se opte por la sociedad partícipe".

V.6.2.3.-IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

De acuerdo con el artículo 21.1 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional están exentos de este impuesto la constitución, aportación de socios, reducción, disolución, liquidación y los documentos legalmente necesarios para su constitución.

V.6.2.4.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS

La UTE estará obligada a darse de alta en el epígrafe 508 del IAE previsto en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas sin pago de cuota alguna. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la Agrupación o Unión de que se trate.

V.6.2.5.- OBLIGACIONES CONTABLES UTES

Por lo que atañe a sus obligaciones contables, las UTE no formulan cuentas anuales a efectos mercantiles, sin perjuicio de que otras legislaciones puedan imponerles determinadas obligaciones contables, tal y como establece la resolución del ICAC de 9-10-97. Sin embargo, un adecuado control interno provoca que, normalmente, las UTE lleven unos registros cuya confección puede realizarse de forma similar a los libros de contabilidad que resultan obligatorios para las empresas.

Las obligaciones contables a las que están sometidas las UTE y sus empresas miembros deben tenerse en consideración para determinar la base imponible de unas y otras. Así, respecto de la propia UTE, su base imponible se determina partiendo de su resultado contable sobre el cual se han de hacer las correcciones

necesarias en virtud de las disposiciones establecidas en la LIS para calcular dicha base imponible.

Por otra parte, en cuanto a las empresas miembros, su propia normativa contable obliga a integrar en su resultado contable los ingresos y gastos de la UTE en la proporción en la que participen y, a efectos fiscales, se les obliga a integrar en su base imponible la parte de base imponible de la UTE que les corresponda. Ello obliga a considerar que del resultado contable de la empresa miembro debe excluirse la parte del beneficio o pérdida incorporado en su resultado procedente de la UTE y sobre el cual se han de realizar las correcciones correspondientes por aplicación de la LIS, entre las cuales está la integración de la base imponible de la UTE que proporcionalmente le corresponda⁵⁰⁴.

V.7.- RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

V.7.1.- TRIBUTACIÓN DIRECTA

Las entidades de capital riesgo al ser son sujetos pasivos sobre el impuesto de sociedades (art. 7.1 e) LIS), siéndoles aplicable el régimen general del impuesto y el tipo general del mismo, sin embargo hay algunas peculiaridades que hacen referencia fundamentalmente a beneficios que gozan en determinados impuestos:

En el IS, la tributación de las sociedades y fondos de capital-riesgo se concreta como sigue:

Disfrutan de una exención del 99% de las rentas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital⁵⁰⁵ o en los fondos propios de las empresas en las que participan, siempre que la transmisión se

⁵⁰⁴ DGT CV 26-05-2009: “Por tanto, en el supuesto en que los ejercicios de la UTE y sus empresas miembros sean coincidentes, en la medida en que no se opte por la imputación de las bases imponibles generadas por la UTE en la misma fecha de cierre del ejercicio de la UTE, la imputación de las bases imponibles, positivas o negativas, se efectuará en el período impositivo siguiente, para lo cual la UTE deberá practicar el correspondiente ajuste extracontable en el período impositivo correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio de la UTE, el cual revertirá con signo contrario en el período impositivo siguiente”.

⁵⁰⁵ (OLABARRIETA PAULES, 2015)

produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia, computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de la cotización y hasta el decimoquinto, inclusive (excepcionalmente, este plazo puede ampliarse hasta el vigésimo año) (art. 50.1 LIS).

No obstante, debemos tener en cuenta que en el caso de que las participaciones y acciones que se transmiten cumplan las condiciones establecidas en el artículo 21 de la LIS (redacc RDL 3/2016), la exención debe ser total en igualdad de condiciones que cualquier otra entidad, es decir, la exención será total si las participaciones y acciones que se transmiten cumplen los requisitos previstos en el artículo 21 de la LIS (redacc RDL 3/2016), sino se aplicará la exención del 99% prevista en el artículo 50.1 del mismo texto legal.

Volviendo a la exención especial para las ECR, como vemos la ésta no se aplicará durante el primer año y a partir del decimoquinto;

Momento de la transmisión	Coefficiente de exención
El primer año	0
En el 2º año hasta el 15º inclusive	0'99
En el 16º año y posteriores	0

A efectos del cómputo del plazo de tenencia de la participación, en los supuestos de reducción y simultánea ampliación de capital, operaciones de ampliación de capital con cargo a reservas, ya sean de beneficios no distribuidos o por capitalización de la prima de emisión de acciones, o bien operaciones de ampliación de capital con desembolsos parciales, puede considerarse como fecha de adquisición inicial la de los valores originalmente adquiridos⁵⁰⁶.

En el caso de la transformación de una sociedad de régimen general a una sociedad de capital-riesgo, el plazo de tenencia de las participaciones empieza a contar bien desde el momento en que se adquieran los títulos una vez que la

⁵⁰⁶ (DGT CV 13-3-08)

sociedad tiene la condición de entidad de capital riesgo o bien, si los títulos se poseían con anterioridad desde el momento en que la sociedad adquiere tal condición⁵⁰⁷.

En lo referente a las transmisiones realizadas por una entidad de capital riesgo participada por otra entidad de capital riesgo, aplicaremos la exención siempre que la entidad participada devuelva total o parcialmente la inversión realizada por el partícipe junto con el rendimiento generado por dicha inversión, diferenciando la parte de devolución de lo aportado⁵⁰⁸.

Por otro lado, hay que tener en cuenta las normas especiales para los casos de sociedades participadas cuyo activo sea en más de un 50% bienes inmuebles (Art. 9.2 a) Ley 22/2014), en este caso, la aplicación de la exención del 99% se condiciona a que al menos el 85% de los mismos esté afecto a actividades económicas distintas de la financiera o inmobiliaria ininterrumpidamente durante el tipo de tenencia de los valores al desarrollo de una actividad económica.

Ocurre lo mismo para los casos de sociedades participadas que accedan a cotizar en un mercado de valores regulado en la Directiva 2004/39/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, la aplicación de la exención se condiciona a que en un plazo no superior a tres años se proceda a la transmisión de las participaciones.

V.7.1.1- SUPUESTOS EN LOS QUE NO ES APLICABLE LA EXENCIÓN PARCIAL

Esta exención no será aplicable cuando:

- a) El adquirente resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.
- b) La persona o entidad adquirente esté vinculada con la entidad de capital-riesgo⁵⁰⁹, salvo que sea otra entidad de capital-riesgo, en cuyo caso, esta

⁵⁰⁷ (DGT CV 16-04-09)

⁵⁰⁸ (DGT CV 09-07-09 y CV 11-01-11)

⁵⁰⁹ De acuerdo con el artículo 18.2 f) de la LIS se considerarán personas o entidades vinculadas las que participen directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social

última se subrogará en el valor y la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

- c) Los valores transmitidos hubiesen sido adquiridos a una persona o entidad vinculada con la entidad de capital-riesgo. La vinculación debe apreciarse en el momento de la transmisión

Este beneficio fiscal únicamente se aplica respecto de las rentas procedentes de las inversiones incluidas dentro de los coeficientes de inversión obligatoria y no respecto de las referidas a inversiones incluidas dentro del coeficiente de libre disposición.

Ahora bien, como hemos dicho, en los supuestos en los que no se puedan beneficiar de esta exención, es aplicable la deducción por doble imposición interna al 100% prevista en el artículo 21 de la LIS si se cumple con los requisitos.

V.7.1.2- TRIBUTACIÓN RENTAS NEGATIVAS Y TRIBUTACIÓN CUANDO SE PRODUCE BAJA DE LA ENTIDAD DE CAPITAL RIESGO EN EL REGISTRO DE LA CNMV

La exención parcial del 99% solo es aplicable a la renta positiva⁵¹⁰, de esta forma la renta negativa obtenida por una sociedad de capital-riesgo se integra en la base imponible en su totalidad. No obstante, a partir de los períodos impositivos iniciados desde 1-1-2017, si la participación cumple los requisitos establecidos en la LIS art.21, la renta negativa que se obtenga en esa transmisión no se integraría en la base imponible de la sociedad de capital-riesgo.

Cuando la sociedad de capital riesgo cause baja en el registro especial de la CNMV, a las plusvalías generadas en ese ejercicio no se les aplicará esta exención parcial, así pues, las rentas obtenidas en la transmisión de las acciones se integraran en la base imponible de la entidad y tributarán conforme a la normativa general del IS.

⁵¹⁰ (DGT CV 29-4-14)

V.7.2.- TRIBUTACIÓN INDIRECTA

V.7.2.1.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En virtud del artículo 20. 1 18º m) de la LIVA estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones interiores de gestión y depósito de Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos

Esta exención afecta también a las SGEIC. La DGT se ha pronunciado al respecto y ha terminado por recoger plenamente la doctrina del TJUE sentada en su sentencia 7 de marzo de 2013 (C-275/11, GfBk), aceptando la exención en IVA de los servicios de asesoramiento de inversiones prestados por entidades terceras a las SGEIC, "siempre que se trate de servicios consistentes en formular recomendaciones de compra y venta de activos".⁵¹¹

V.7.2.2.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

En cuanto al ITP y AJD, están exentas las operaciones de constitución y aumento de capital en la modalidad de operaciones societarias (art. 45.I C) 11ª LITPAJD). Desde el 1 de enero de 2009 no están sujetas al Impuesto en la modalidad de operaciones societarias las operaciones de reestructuración empresarial, con independencia de si a dichas operaciones les es o no aplicable el régimen especial de fusiones.

V.7.2.3.- IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS

⁵¹¹ (DGT V0493-15 y V2064-15)

También ha confirmado la DGT que las SGEIC están sujetas al impuesto sobre actividades económicas (IAE), debiendo darse de alta en el epígrafe 819.9, "Otras entidades financieras n.c.o.p.", de la sección 1ª de las Tarifas del impuesto, dado su carácter de entidades financieras y su actividad de gestión de un tipo concreto de entidades de inversión colectiva.⁵¹²

V.7.3.- FISCALIDAD DE LOS SOCIOS Y PARTÍCIPES EN ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO

Las diferentes deducciones, exenciones y gravámenes aplicables se hacen depender de que la receptora de los rendimientos sea una persona jurídica o una persona física, así como de la residencia fiscal de la misma. A continuación se hará un breve resumen de las peculiaridades en cada supuesto:

V.7.3.1.- DEDUCCIÓN POR DIVIDENDOS

V.7.3.1.1.- PERSONA JURÍDICA

- a) Residente fiscal en España y no residente con establecimiento permanente

Cuando las ECR distribuyan dividendos los socios de estas entidades pueden aplicar sobre los dividendos procedentes de las mismas la deducción por doble imposición plena o al 100% en la cuota íntegra⁵¹³ (LIS art.21), cualquiera que sea

⁵¹² (DGT V0967-15)

⁵¹³ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2796-15 de 25 de Septiembre de 2015

el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de la acción o participación⁵¹⁴.

b) No residente sin establecimiento permanente y persona física no residente

En el caso de socios no residentes sin establecimiento permanente en España, se considera que los dividendos o la participación en beneficios no son obtenidos en territorio español⁵¹⁵ y por lo tanto, dichos rendimientos no estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo que el perceptor resida en un país de los calificados como paraíso fiscal.

Es decir, los inversores no residentes sin establecimiento permanente en España no quedarán sometidos a tributación en España por los dividendos y plusvalías derivados de la inversión en una SCR salvo que la renta se obtenga a través de un paraíso fiscal. Por lo tanto, este régimen se aplicará al socio o partícipe residente en España y al contribuyente del IRNR que tenga establecimiento permanente en territorio español.

V.7.3.1.2.- PERSONA FÍSICA

Cuando la receptora de los rendimientos es una persona física, estos estarán sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así pues, en virtud del artículo 25.1 apartado a) de la LIRPF los Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, entre los cuales encontramos los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad tributarán como rendimientos íntegros del capital mobiliario.

⁵¹⁴El artículo 50.2 permite a las sociedades de capital riesgo y a sus socios aplicar la exención del artículo 21 de la LIS cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia, no obstante, debe tratarse siempre de entidades residentes.

⁵¹⁵ (MARINA BALBOA RAMÓN; JOSÉ MARTÍ PELLÓN, 2011)

Los rendimientos del capital mobiliario deben imputarse en el período impositivo en el que sean exigibles. De esta forma, los dividendos se imputaran en el momento en que se aprueba la distribución por la entidad con independencia del ejercicio en que se hayan generado.

Una de las novedades desde el 2015 es que ha desaparecido la exención de los 1.500 primeros euros de dividendos percibidos, con lo cual ya no se elimina la doble imposición producida por la aplicación del IS y del IRPF.

A partir de aquí, solamente deberemos aplicar los tramos que se aplicaban ya en 2016: las ganancias de hasta 6.000 euros tributan por el 19%; entre 6.000 y hasta 50.000 euros, al 21%; y a partir de 50.000 euros al 23%.

V.7.3.2.- RÉGIMEN DE LAS PLUSVALÍAS

V.7.3.2.1.- PERSONA JURÍDICA

Respecto de las rentas positivas obtenidas en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas de las entidades de capital-riesgo resulta aplicable la exención del artículo 21.3 de la LIS, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las mismas, sin otro requisito que el perceptor sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que tenga establecimiento permanente en territorio español.

No obstante, cuando la participación en la entidad de capital-riesgo cumple los requisitos establecidos en la LIS art.21.3, si se obtiene una renta negativa en esa transmisión, la misma no se integra en la base imponible (LIS art.21.6 redacc RDL 3/2016).

V.7.3.2.2.- PERSONA FÍSICA

Si el receptor es persona física se producirá la tributación como renta del ahorro. Los tipos de gravamen aplicables serán los correspondientes a la cuota íntegra estatal (art 66.1) y a la cuota autonómica (art 76):

La base imponible en la renta del ahorro es la siguiente: las ganancias de hasta 6.000 euros tributan por el 19%; entre 6.000 y hasta 50.000 euros, al 21%; y a partir de 50.000 euros al 23%.

V.7.4.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS BUSINESS ANGELS

V.7.4.1.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS BUSINESS ANGELS PERSONAS FÍSICAS

Con motivo de la aprobación de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, y con la finalidad de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten (los comúnmente denominados inversor de proximidad o business angel), o bien de aquellos que solo estén interesados en aportar capital (capital semilla) se estableció un nuevo incentivo fiscal en el IRPF al amparo del cual se tendrá derecho a una deducción en la cuota estatal del citado Impuesto con ocasión de la inversión realizada en la empresa de nueva o reciente creación. En la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo de entre tres y doce años, se declarará exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga, siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación.⁵¹⁶

⁵¹⁶ (CALVO VÉRGEZ, 2014) A tal efecto es objeto de supresión la letra d) del apartado 4 del art. 33 de la LIRPF, otorgándose una nueva redacción al art. 38 de la citada Ley, encargado de regular, por lo que interesa al objeto del presente trabajo, la reinversión en los supuestos de transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

V.7.2.1.1.- DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN

Sin lugar a dudas, uno de los aspectos más novedosos de la regulación aprobada ha sido la introducción de un nuevo apartado primero en la LIRPF art.68, encargado de regular la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Con carácter general los contribuyentes del IRPF podrán deducirse el 20% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación siempre y cuando se cumplan un conjunto de requisitos a los que nos referiremos a continuación, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar aquéllos sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que inviertan en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

La base máxima de deducción se fija en 50.000 euros anuales, quedando integrada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas. En cambio no forma parte de dicha base de deducción el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de la cuenta ahorro-empresa (en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción), así como tampoco las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la

De conformidad con lo dispuesto por el apartado primero del citado precepto podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Y cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Asimismo podrían excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el nuevo art. 68.1 de la LIRPF (encargado de regular la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación) siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Y, al igual que sucede en el anterior supuesto de exención indicado, cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.⁵¹⁷

La Ley para poder aplicar la deducción, establece una serie de requisitos⁵¹⁸ que tienen que cumplir por un lado la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieren y por otro lado el inversor que pretender adquirir dichas participaciones

En primer lugar, la entidad financiada:

⁵¹⁷ Téngase en cuenta que varias Comunidades Autónomas han regulado deducciones en su tramo autonómico del IRPF en este sentido.

Por ejemplo, Cataluña establece una deducción del 30%, con el límite máximo de 6.000 €, de las cantidades invertidas por un ángel inversor en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades mercantiles. No obstante, la deducción será del 50%, con el límite de 12.000 €, en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación. Requisitos de la sociedad:

- Tener la naturaleza de sociedad anónima, limitada, anónima laboral o limitada laboral.
- Tener el domicilio social y fiscal en Cataluña.
- Desarrollar una actividad económica y no tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en la ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Debe contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.
- En el caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la ampliación y no cotizar en el mercado nacional de valores ni en el MAB.
- El volumen de facturación anual no debe superar 1.000.0000 €.

Otros requisitos:

- La participación conseguida por el contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consaguinidad, afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 35 por 100 del capital social objeto de la inversión o de sus derechos de voto.
- El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la entidad en la que ha materializado la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección, y tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.
- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.
- Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un periodo mínimo de 3 años.

⁵¹⁸ En todo caso, al objeto de proceder a la práctica de la presente deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos anteriormente indicados durante el período impositivo en el que se produjese la adquisición de dichos títulos.

- Habrá de revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el TRLSC y en la Ley de Sociedades Laborales, no hallándose admitida a negociación en ningún mercado organizado.
- Ha de ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el art. 4.8.Dos.a) de la LIP en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.
- El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones⁵¹⁹.

En segundo lugar, el contribuyente deberá:

- Adquirir las acciones o participaciones en la entidad, bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución, debiendo permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.
- La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco (en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido) no podrá ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- Y, finalmente, no podrá tratarse de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se viniese ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida

⁵¹⁹ Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos señalados (art. 68.1.5º LIRPF).

La Ley de Apoyo a los Emprendedores también ha introducido una modificación en la Ley del IRPF, por la que se declaran exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones en beneficios por las que se hubiera aplicado la deducción en cuota por inversión en empresas de nueva o reciente creación. La condición para aplicar esta exención es que la ganancia se reinvierta en la suscripción de acciones o participaciones de otras empresas de nueva o reciente creación. El importe de la exención será proporcional al importe de la ganancia reinvertida, teniendo en cuenta que sólo será de aplicación respecto de las acciones y participaciones suscritas a partir del 29 de septiembre de 2013 (art. 68.1.4º LIRPF).

V.7.4.1.2.- EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE GANANCIAS PATRIMONIALES EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN

Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción citada anteriormente siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación (art. 38.2 LIRPF).

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión (reversión parcial), únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la inversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía. Es decir, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Esta exención no resultará de aplicación en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o

participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

- b) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad participada con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, distinta de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten.

No obstante, los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas con anterioridad al 29 de septiembre de 2013 (entrada en vigor de la Ley 14/2013), podrán aplicar la exención prevista en la disposición adicional trigésima cuarta en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

V.7.4.2.-RÉGIMEN FISCAL DE LOS BUSINESS ANGELS PERSONAS JURÍDICAS

Es necesario distinguir tres situaciones o momentos, cuya fiscalidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades, es diferente: el momento de la inversión, la obtención de rendimientos y el momento en que se produce la desinversión.

- a) La inversión considerada de forma aislada, no tiene consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades. En él no se prevé ninguna deducción por adquisición de acciones o participaciones de entidades de nueva creación, a diferencia de lo que ocurre en algunas Comunidades autónomas y en relación con el Impuesto sobre la Renta del adquirente persona física.
En el supuesto en que la inversión constituya una reinversión, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad inversora tendrá derecho a una deducción por reinversión que posteriormente comentaremos.

b) Tributación de los rendimientos

Cuando una sociedad realiza una inversión participando en el capital de otra sociedad en constitución, durante un periodo de tiempo limitado, no cuenta con ningún tratamiento especial en el Impuesto sobre Sociedades, pero si analizamos la tributación de sus rendimientos como de la desinversión, encontramos que presenta ciertas diferencias que pudieran resultar ventajosas, respecto a la regulación prevista en el Impuesto sobre la Renta para los inversores *Business Angels*, personas físicas.

En el supuesto en que la inversión constituya una reinversión, es decir, traiga causa de una transmisión generadora de renta positiva realizada con anterioridad a la adquisición de acciones o participaciones, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad inversora tendrá derecho a una deducción por reinversión que posteriormente comentaremos.

Respecto a la tributación de los rendimientos, tanto los dividendos como los intereses, integrarán la base imponible, tributando al tipo de gravamen general del 30%, al tipo correspondiente a empresas de reducida dimensión o a microempresas, dependiendo de la calificación de la sociedad inversora. Fácilmente las sociedades *Business Angels* podrán calificarse como empresas de reducida dimensión o incluso microempresas. Para ser calificadas como empresas de reducida dimensión su cifra de negocios no puede superar 10.000.000 euros, y para ser calificadas como microempresas su cifra de negocios no puede superar 5.000.000 de euros. En estos casos, procederá la aplicación en el Impuesto sobre Sociedades de los mencionados tipos de gravamen reducidos.

Respecto a las empresas de reducida dimensión, el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que de 0 hasta 300.000 euros de base imponible, el tipo aplicable sea el 25% y para el resto de la base el 30%. Respecto a las microempresas, según la Disposición Adicional Décimo Tercera de esa misma Ley, el tipo de gravamen aplicable de 0 a 300.000 es el 20% y al resto de la base imponible se le aplica el 25%.

A lo anterior hay que unir, los nuevos tipos reducidos para empresas de nueva creación aprobados en el Real Decreto Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. Se trata de un tipo de gravamen del 15% para la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros y un tipo de gravamen del 20% del resto de la base imponible, aplicable en el primer ejercicio en que obtenga beneficio la nueva sociedad y en el siguiente.

En otro orden ideas, refiriéndonos a la determinación de la base imponible, para el supuesto específico en que la fórmula de financiación adoptada haya sido el préstamo participativo, la ley del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 14 apartado 2, admite la deducibilidad de los intereses devengados tanto fijos como variables siempre que cumplan los requisitos del apartado uno, artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio.

Otro aspecto que hay que destacar y que afecta a la determinación del beneficio en el Impuesto sociedades es la posible deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado. Dicha pérdida no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él (artículo 12. 3 LIS). Ello permite minorar la base imponible de la sociedad *Business Angel*, antes de que se produzca la transmisión de la participación.

Respecto a los dividendos obtenidos, la sociedad inversora tiene derecho a una deducción en la cuota. Si el porcentaje de participación es superior al 5%, la sociedad perceptora tendrá derecho a una deducción del 100% del dividendo por el tipo de gravamen que le es aplicable, en caso de no superar dicho porcentaje, la deducción será del 50%.

En el momento en que se materialice la desinversión, si ésta genera una ganancia y se efectúa una reinversión del importe obtenido con la transmisión, en los términos previstos por el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad tiene derecho a aplicar una deducción por reinversión equivalente al 12% de la plusvalía. Ello implica que, en el supuesto en que se reinvierta, la ganancia obtenida tributaría al tipo efectivo del 0% en el mejor de los casos, o como máximo al del 18%.

Respecto a las pérdidas, siguiendo el artículo 25 de la Ley del Impuesto, éstas se compensarán en el ejercicio económico con el resto de rendimientos sin límite alguno y de resultar la base imponible negativa, se compensará con bases imponibles positivas obtenidas en los 18 ejercicios siguientes.

c) Tributación de los dividendos

Se regulan las especialidades para la aplicación de la nueva deducción por inversión de beneficios establecida en el nuevo artículo 37 del TRLIS.

Se modifica el apartado 2 del artículo 68 de la Ley 35/2006 para regular las especialidades necesarias para la aplicación de la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 del TRLIS.

Se establecen las siguientes especialidades para la aplicación en el IRPF:

- Darán derecho a la deducción los rendimientos netos de actividades económicas que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.
- Se deberá invertir una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a los rendimientos netos de actividades económicas. La base de la deducción será esta cuantía.
- El porcentaje de deducción será del 10 por ciento. No obstante, será del 5 por ciento cuando el contribuyente hubiera practicado la reducción del 20 por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley o la reducción por mantenimiento o creación de empleo, o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto de las que se hubiera aplicado la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley.
- El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica.

La deducción se aplicará a los contribuyentes que determinen el rendimiento en estimación directa en cualquiera de sus modalidades. No obstante, tratándose de contribuyentes que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva se podrá aplicar cuando se establezca reglamentariamente.

En todo caso deberán cumplirse los requisitos establecidos para las empresas de reducida dimensión (art.108 TRLIS). La cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior ha de ser inferior a 10 millones de euros.

Esta deducción será aplicable respecto de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos a partir de 1 de enero de 2013.

V.8.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS PLANES Y FONDOS DE PENSIONES

Pese a carecer de personalidad jurídica, los fondos constituidos⁵²⁰ e inscritos de acuerdo a su ley reguladora son contribuyentes del IS al tipo de gravamen cero, teniendo derecho a la devolución de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta practicados sobre los rendimientos del capital mobiliario obtenidos.

Los fondos han de cumplir con las mismas obligaciones formales exigidas por el IS a las entidades sometidas al régimen general del mismo,⁵²¹ si bien además se encuentran obligadas a suministrar importante información con trascendencia tributaria, dada la deducibilidad en IRPF en sede de las partícipes y a la especial tributación en el cobro de dichos planes.⁵²²

Desde la promulgación de primera regulación⁵²³ en el año 1987, los planes de pensiones han disfrutado de un régimen fiscal especialmente beneficioso que les ha permitido ocupar una posición cada vez más relevante en la cartera de activos de los particulares. La propia Ley 8/1997 destaca la finalidad social prioritaria a la que sirven, en la medida en que facilitan el bienestar de la población retirada y su efecto estimulante del ahorro a largo plazo, circunstancia «de significativa relevancia en el caso español, cuyo mercado de capitales adolece de acusada debilidad»⁵²⁴. Estas razones, en opinión del legislador, justifican este tratamiento fiscal «privilegiado» que se resume en los siguientes puntos:

⁵²⁰ (GALLEGO DOMINGUEZ, 2010) Se constituyen previa autorización administrativa mediante escritura pública otorgada por la entidad promotora (con el contenido que establece el art. 11,2 LFPP, e inscripción en el registro administrativo y en el registro mercantil.

⁵²¹ Las entidades gestoras y las entidades depositarias de los fondos de pensiones están sujetas al IS sin especialidad alguna.

⁵²² La principal declaración informativa a presentar es el impreso modelo 345, cuyo plazo de presentación anual es entre el 1 de enero y el 20 de febrero, y comprende la relación de aportaciones efectuadas durante el año natural anterior

⁵²³ (GARCIA YAIZA, GARCIA JUAN, 2006)

⁵²⁴ (ALVAREZ GARCIA SANTIAGO Y APARICIO PEREZ ANTONIO, 2010) Las ventajas fiscales de estos activos se encuentran en la posibilidad de practicar deducciones en función de las cantidades invertidas, en el diferimiento de la tributación de las rentas hasta el momento en que se perciben las prestaciones o en la aplicación de reducciones en el cómputo de las rentas sometidas a tributación. Todos estos factores incrementan la rentabilidad neta de impuestos de las inversiones que se materializan en estos productos financieros frente a otras alternativas de inversión no favorecidas fiscalmente.

- a) En el momento de realizar las aportaciones existe un derecho a deducirlas dentro de ciertos límites que se aplican de forma independiente e individual a cada persona integrada en una unidad familiar y que engloban también las aportaciones a planes de previsión asegurados, de previsión social empresarial, a seguros concertados con mutualidades y a los seguros privados de dependencia. Por otra parte, en los planes de pensiones en la modalidad de empleo, las cantidades aportadas por los promotores a favor de los beneficiarios constituirán para éstos rendimientos de trabajo personal en especie, no sujetos a la obligación de practicar ingreso a cuenta, que deberán integrar en su base imponible conjuntamente con las restantes retribuciones de esta naturaleza.
- b) A lo largo del período de acumulación los rendimientos generados en un plan de pensiones no soportan ningún impuesto. No se produce una imputación de los rendimientos generados al partícipe, por lo que éste no tendrá que tributar por ellos, y el fondo de pensiones es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, pero tributa a tipo cero⁵²⁵. La inversión tampoco tributará en el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que los derechos consolidados en el plan se encuentran exentos.
- c) En el momento de percibir la prestación se tributará por el capital obtenido, que se incluirá en la base imponible del perceptor en concepto de rendimientos del trabajo personal.⁵²⁶

De todos estos factores es evidente que el que más ha contribuido a la expansión de los planes de pensiones en nuestro país es el derecho que otorgan a los partí-

⁵²⁵ (DOMINGUEZ BARRERO FELIX; LOPEZ LABORDA JULIO, 2004) En consecuencia, el tipo de interés neto de la inversión en el plan de pensiones: $i N = i \cdot (1 - t s) = i [2]$ Si x es la edad del individuo al llevar a cabo su aportación al plan de pensiones, y j es su edad en el momento de la jubilación, el capital final acumulado será el siguiente: $j - x \quad j - x \quad CF = C \cdot (1 + i N) = C \cdot (1 + i)$

⁵²⁶ En el caso de que la prestación se perciba en forma de capital no será de aplicación la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 18 de la Ley 35/2006 para los rendimientos con un período de generación superior a 2 años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente. Esta exclusión, no existente en la normativa anterior y que obliga a introducir un régimen transitorio, supone una penalización a las percepciones recibidas en forma de capital, a las que son de aplicación los tipos de gravamen progresivos sin corrección alguna por la acumulación de rendimientos, frente a las que se perciben en forma de pagos periódicos.

Se ha ampliado en dos años el régimen transitorio para rescatar las aportaciones a planes de pensiones con la reducción del 40 por ciento en el IRPF, por aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006. De tal forma que si la contingencia de jubilación se produjo en 2010 o antes, hasta 2018 se podrá disfrutar de la reducción del 40 por ciento por las aportaciones realizadas antes de 2006.

cipes a aplicar una deducción sobre la cantidad invertida dentro de ciertos límites. De hecho, actualmente constituyen la única alternativa de inversión que permite a los contribuyentes desgravar en el pago de impuestos en el momento de realizarla, máxime cuando incluso la tradicional deducción por adquisición de vivienda habitual ha sido eliminada, conservando únicamente como derecho transitorio, el de los contribuyentes que la habían adquirido con financiación ajena con anterioridad a 31-12-2013.

En cuanto a los límites actuales, es decir, con la redacción dada al artículo 52 de la del IRPF los límites máximos para la deducción se cifran en:

- a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.
- b) 8.000 euros anuales.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

La Ley prevé en el artículo 53 LIRPF condiciones y cuantías específicas tanto para las aportaciones⁵²⁷ como para el rescate⁵²⁸ cuando se trate de personas con discapacidad.

⁵²⁷ Las aportaciones realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional décima de esta Ley, podrán ser objeto de reducción en la base imponible con los siguientes límites máximos:

- a) Las aportaciones anuales realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría, con el límite de 10.000 euros anuales. Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el art. 52 de esta ley.
- b) Las aportaciones anuales realizadas por las personas con discapacidad partícipes, con el límite de 24.250 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad, no podrá exceder de 24.250 euros anuales. A estos efectos, cuando concurren varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad, y sólo si las mismas no alcanzan el límite de 24.250 euros señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional, sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad pueda exceder de 24.250 euros.

⁵²⁸ Cuando el partícipe con discapacidad percibe la prestación en forma de renta, la misma estará exenta hasta un máximo anual de 3 veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM)

Y en cuanto al régimen fiscal de las prestaciones percibidas, sea cual sea el motivo del rescate del plan de pensiones e independientemente de quien sea el beneficiario, coincidiendo o no con el partícipe, y la forma del rescate, las prestaciones del plan de pensiones tributan como rendimiento del trabajo. No serán tratadas ni como rentas de capital ni de actividades económicas.⁵²⁹

V.8.1- FONDOS DE REGULACIÓN DEL MERCADO HIPOTECARIO

Los fondos de regulación de carácter público del mercado hipotecario son contribuyentes del IS que tienen como finalidad regular el mercado secundario de los títulos hipotecarios mediante la compra y venta de los mismos, al objeto de asegurar un grado suficiente de liquidez.

Las entidades que emitan títulos hipotecarios al amparo de lo establecido en la normativa sustantiva pueden participar en dichos fondos mediante la suscripción de sus participaciones de conformidad con lo establecido en el artículo 19 de la Ley 2/1981, gozando de exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.⁵³⁰

Estos fondos tributan al 1%. Tal tributación se aproxima a la exención, es decir, sus beneficios no han soportado una efectiva tributación y, por tanto, su distribución no genera derecho a practicar deducción por doble imposición. Así, el socio integra en su base imponible la participación en beneficios que percibe y no puede aplicar la exención sobre las rentas que pueda distribuir dicho fondo.

fijado anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado y si la percibe en forma de capital y corresponde con aportaciones realizadas antes de 2007, el porcentaje de reducción aplicable es del 50 por ciento

⁵²⁹ (GOMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, 2014) Un importante problema que plantea las aportaciones a sistemas de previsión social es el de su materialización. Los Organismos internacionales insisten en que el sistema actual resulta excesivamente dirigista y discrimina en contra de determinadas materializaciones. La solución podría estar, en opinión de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español en ampliar la materialización de esas aportaciones a los depósitos especiales e indisponibles constituidos en entidades financieras al estilo de los que se permiten para la materialización de estas deducciones impositivas en otros países.

⁵³⁰ Gozarán de exención tanto la emisión, como la transmisión y cancelación de los títulos hipotecarios regulados en esta Ley, así como su reembolso, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

V.8.2.- FONDOS DE TITULACIÓN HIPOTECARIA

Los FTH están sujetos al Impuesto sobre Sociedades. Los rendimientos de los valores emitidos por los FTH tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario.

Podemos por tanto concretar que con la entrada en vigor de la citada ley 5/2015 se configura una única categoría de fondos. En primer lugar, desaparece la doble categoría de "fondos de titulización de activos" ("FTA") y "fondos de titulización hipotecaria" ("FTH"), quedando solo vigente la categoría de FTA.

En cuanto a su estructura básica se mantiene la exigencia de que el activo de los FTA esté integrado solo por derechos de crédito presentes o futuros.⁵³¹ Y en cuanto al pasivo, estará compuesto por los valores de renta fija que se emitan y por créditos concedidos por terceros (ya no exclusivamente por entidades de crédito, como hasta ahora estaba previsto). En este sentido, desaparece la exigencia de que la financiación con valores sea superior al 50% del pasivo.

Se regula la posibilidad de que el patrimonio de los fondos se articule en compartimentos independientes, de tal forma que el activo incorporado a un determinado compartimento responda exclusivamente de los costes, gastos y obligaciones de dicho compartimento.

Desaparece la obligación de que los activos de los fondos sean "de naturaleza homogénea", concepto que no está definido en la actual legislación y que en el pasado ha generado diversas dudas interpretativas.

Se establece que los FTA podrán adquirir la titularidad de los activos por cualquier modo, bien sea a través de su cesión, su adquisición, su suscripción en mercados primarios o a través de cualquier otro modo admitido en Derecho.

Se aclara que se podrán inscribir en el Registro de la Propiedad y en los demás registros que corresponda la propiedad y los derechos reales sobre los bienes inmuebles y otros bienes pertenecientes a los FTA, si bien esta previsión no supone una novedad con respecto al régimen actual.

En cuanto a los requisitos para la transmisión de los activos: Se mantiene la obligación de que el cedente o emisor de los títulos agrupados en el fondo disponga de cuentas anuales auditadas, si bien este requisito se reduce a los dos últimos ejercicios (en lugar de a los tres últimos, como actualmente), que podrá

⁵³¹ Desapareciendo, no obstante, la mención a las "aportaciones de inversores instituciones".

exonerarse por la CNMV o exigir cuentas por un periodo inferior, cuando la entidad transmitente sea de reciente constitución. Asimismo, pasa a ser una potestad de la CNMV denegar la constitución del fondo cuando el último informe de auditoría del cedente/emisor presente salvedades que, a juicio de la misma, pudieran afectar a los activos a titular.

En cuanto a la tradicional clasificación entre fondos cerrados y abiertos, la nueva ley la mantiene. A estos efectos, los fondos cerrados son aquellos que no prevean incorporaciones de activos ni de pasivos después de su constitución, sin perjuicio de las reglas de sustitución y subsanación que se establezca para los supuestos de amortización anticipada de los activos y subsanación de vicios ocultos. No obstante, como novedad, se incluye la posibilidad de que los fondos cerrados tengan un período inicial máximo de cuatro meses desde su constitución para incorporar nuevos activos y pasivos hasta un volumen máximo. Los fondos abiertos son aquellos en los que su escritura de constitución prevea que pueden modificar su activo, su pasivo o ambos, en términos similares a los ya previstos en la actual normativa (modificación del pasivo por emisión sucesiva de valores o concertación de nuevos créditos y/o ampliación y sustitución del activo). Como novedad importante en esta clasificación, se prevé la posibilidad de realizar una gestión activa del patrimonio del fondo si así se prevé en la correspondiente escritura de constitución, en cuyo caso, estos fondos estarían catalogados como "abiertos". Se entiende por "gestión activa" aquella que, prevista en la escritura de constitución, permite la modificación de elementos patrimoniales del activo con el fin de maximizar la rentabilidad, garantizar la calidad de los activos, llevar a cabo un tratamiento adecuado del riesgo o mantener las condiciones establecidas en la escritura.

En cuanto a la extinción de los fondos, al igual que en la actualidad serán las que se prevean en las escrituras de constitución. En cuanto a las causas obligatorias de extinción, adicionales a las anteriores, se fijan las siguientes:

- a) Cuando se hayan amortizado íntegramente los derechos de crédito agrupados en el fondo y se hayan liquidado cualesquiera otros bienes y valores que integren su activo.
- b) Cuando la junta de acreedores decida por mayoría de tres cuartos su extinción, lo que supone una novedad con respecto al régimen actual, donde se requiere unanimidad de los acreedores del FTA.
- c) Cuando se hayan pagado por completo todos los pasivos.
- d) En el supuesto de sustitución forzosa de la sociedad gestora (igual que en el régimen actual). Como novedad, han desaparecido las

siguientes causas de extinción, que dejaban al criterio de la sociedad gestora su calificación, y que habían generado mucha polémica en la práctica porque no se había permitido su definición expresa en las escrituras de cada fondo: en primer lugar cuando, a juicio de la sociedad gestora, concurren circunstancias excepcionales que hagan imposible o de extrema dificultad el mantenimiento del equilibrio financiero del fondo. Y en segundo lugar cuando se produzca un impago indicativo de un desequilibrio grave y permanente en relación con alguno de los valores emitidos o con algún crédito no subordinado o se prevea que se va a producir.

Se prevé, como importante novedad, la posible creación de una junta de acreedores que se regularía en la escritura de constitución y que, debidamente convocada, estaría facultada para acordar lo necesario en la mejor defensa de los legítimos intereses de los acreedores de los FTA. Se regirá, en todo lo no previsto, por las disposiciones relativas al sindicato de obligacionistas de las sociedades de capital.

Los FTA y los FTH que se hubieran constituido con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley continuarán rigiéndose hasta su extinción por las disposiciones que les resultasen de aplicación en el momento de su constitución, con la excepción de las normas de transparencia de los artículos 34 y 36 de la Ley 5/2015, que serán de inmediata aplicación desde la entrada en vigor de la misma, y el artículo 35 del mismo texto legal, que será de aplicación a los informes anuales y trimestrales que se publiquen transcurridos doce meses desde la entrada en vigor de la Ley 5/2015.

V.8.3.- FONDOS DE GARANTIA DE INVERSIONES

Los Fondos de Garantía de Inversiones son patrimonios separados sin personalidad jurídica creados para garantizar a los inversores el reembolso de sus inversiones cuando no puedan hacerlo las empresas de servicios de inversión adheridas al fondo. Se consideran contribuyentes, tributando al tipo general.

En cuanto al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de conformidad con lo establecido por la L 21/1993 disp.adic.27ª, los Fondos de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, en Cajas de Ahorro y en Cooperativas de Crédito continúan disfrutando en el ITP y AJD de las

exenciones establecidas en el RDL 4/1980 y en el RDL 18/1982 por razón de su constitución, de su funcionamiento y de los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines.

Y en relación con el Fondo de Garantía de Inversiones de Entidades de Inversiones de Entidades de Crédito, creado por la L 37/1998, se le otorga la misma exención que al Fondo de Garantía de Depósitos, si bien no se introdujo modificación al respecto en la LITP. El alcance de la exención prevista para los Fondos de Garantía de Inversiones, se extiende también a los impuestos indirectos que pudieran devengarse por razón de su constitución, de su funcionamiento y de los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines, y la exención se extenderá igualmente a las operaciones gravadas por tributos indirectos, cuyo importe deba repercutírseles en función de las disposiciones que regulan los tributos.

V.8.4.- FONDOS DE ACTIVOS BANCARIOS

Estos fondos tributan de acuerdo con el régimen general del impuesto, con la única excepción de no someter a retención los rendimientos de participaciones hipotecarias, préstamos u otros derechos de crédito que constituyan sus ingresos, siendo el mismo régimen que en virtud del art. 15 de la ley 5/2015 se aplica a los fondos de titulación de activos.⁵³²

Las contraprestaciones satisfechas a los titulares de los valores emitidos por un fondo tienen la consideración fiscal de rendimientos de capital mobiliario, encontrándose sometidas a retención.

⁵³² Con efectos 29-4-2015 se establecen como contribuyentes del IS a los fondos de titulación, sin distinguir en función del tipo de activo. (Ley 5/2015 disp.final.13ª, BOE 28-4-15) y se procede a la unificación de la normativa existente sobre el régimen jurídico de las titulaciones, destacando la inclusión en una única categoría legal de los denominados fondos de titulación de activos y fondos de titulación hipotecaria (L 5/2015 art.15 s.). Debido a lo anterior, con los mismos efectos se modifica la regulación del Impuesto sobre Sociedades, para incluir como contribuyentes a los fondos de titulación de manera genérica, desapareciendo la distinción existente entre fondos de titulación hipotecaria y fondos de titulación de activos.

Los fondos tienen un valor patrimonial nulo, dado que agrupan en su activo participaciones hipotecarias y en su pasivo valores emitidos por cuantía y en condiciones tales que hagan nulo dicho valor patrimonial. En ellos no existen los partícipes. La situación de cualquier persona respecto al fondo es la de deudor por la participación hipotecaria, acreedor como tenedor de los activos emitidos por el fondo o de entidad gestora del mismo.

En cuanto a las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de posibles insolvencias de deudores, se aplican los criterios establecidos para las entidades de crédito sobre la deducibilidad de la cobertura específica del riesgo de insolvencia del cliente.

En relación con el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentarios hay que tener en cuenta que a las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria además de gozar de las correspondientes exenciones aplicables a la modalidad OS se les aplica una bonificación del 95% de la cuota del impuesto en la modalidad TPO tanto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento como por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al mismo.

Como requisito para la aplicación de este beneficio se precisa el mantenimiento de los inmuebles en el activo de las sociedades o fondos durante tres años desde su adquisición, salvo autorización de la CNMV.

A los fondos y sociedades de inversión inmobiliaria de nueva creación también les son provisionalmente aplicables las exenciones y bonificación señaladas, a condición de que en el plazo de dos años, desde su inscripción en el registro de la CNMV, alcancen el porcentaje de inversión requerido; si no lo alcanzaran, se ha de efectuar el ingreso de todo el impuesto devengado por las operaciones realizadas, más los intereses de demora correspondientes.⁵³³

Y en relación con las operaciones relativas a los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros y los fondos de capital riesgo, están exentas de OS todas las operaciones que se realicen por estos fondos desde su constitución.

⁵³³ Y en relación con las operaciones relativas a los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros y los fondos de capital riesgo, están exentas de OS todas las operaciones que se realicen por estos fondos desde su constitución.

V.9.- COMUNIDADES TITULARES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN

Para analizar la tributación de las comunidades de montes es preciso determinar si tienen o no personalidad jurídica. La primera regulación específica de esta institución está constituida por la Ley 52/1968, de 27 de julio, de Montes Vecinales en Mano Común, desarrollada por Decreto 569/1970, de 26 de febrero. Aparecen definidos en su artículo 1.º como aquellos «... montes pertenecientes a los vecinos agrupados en parroquias, aldeas, lugares, caseríos, barrios y otros similares no constituidos formalmente en Entidades Municipales, que, con independencia de su origen, vengán aprovechándose consuetudinariamente en régimen de comunidad, exclusivamente por los integrantes de dichas agrupaciones en su calidad de miembros de las mismas, ya reciban la denominación de montes del común de los vecinos, montes vecinales en mano común forales u otras semejantes».

En lo que se refiere a su titularidad, ya inicialmente la propia Exposición de Motivos de la Ley apunta la necesidad de «... asegurar su titularidad a favor de los grupos que tradicionalmente los vienen utilizando y las facultades dominicales ejercidas dentro del régimen de comunidad de tipo germánico...». Coherentemente, la Ley establece en su artículo 2, apartado 2 que «su titularidad y aprovechamiento corresponde, sin asignación de cuotas específicas, a los vecinos integrantes en cada momento del grupo comunitario de que se trate».

Sin embargo, en el artículo 4.º de la Ley 52/1968 se establece, en primer término, en su apartado 1.º que «la administración de los montes vecinales en mano común estará a cargo de las comunidades propietarias», para añadir el apartado 3.º que «la comunidad tendrá personalidad jurídica para el cumplimiento de sus fines, incluso el ejercicio en la vía judicial o administrativa de cuantas acciones sean precisas, para la defensa de sus específicos intereses. Cuestión sobre la que incide la Exposición de Motivos de la norma al señalar que otorgando a los núcleos vecinales titulares de la norma al reseñar que otorgando a los núcleos vecinales titulares de los montes personalidad jurídica, se podría «... compatibilizar su aprovechamiento con las facultades reconocidas a la Administración, tanto en lo que concierne a la vinculación de tales montes con los Ayuntamientos en cuyo término municipal se encuentran como a las atribuciones que a la Administración Forestal del Estado le corresponden, encaminadas a garantizar su adecuada explotación, atendida su importancia».

En consecuencia, si bien se reconoce la titularidad privada de los montes, configurándolos como una comunidad germánica, se introduce una cierta confusión en cuanto a quienes son titulares, ya que si por una parte se señala a

los vecinos, por otra se indica que la comunidad por ellos integrada «tendrá personalidad jurídica para el cumplimiento de sus fines».

Finalmente, la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común mantiene el reconocimiento del carácter privado de la institución, y su naturaleza de comunidad germánica, pero no atribuye personalidad jurídica a la comunidad titular, sino que liga tal titularidad a la condición de vecino y añade que la comunidad tendrá «... plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines...». Se suprime, por otra parte, la mención de la norma precedente en lo relativo a la conformación de la comunidad estructurada por «... agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales y no como entidades administrativas».⁵³⁴

A mayor abundamiento, y para cerrar el apartado de la personalidad jurídica de la comunidad de bienes de montes vecinales en mano común resulta de máximo interés la Resolución de la DGRN de fecha 20-03-2014, en la cual dicho centro directivo exige para constituir una sociedad de capital por una comunidad de montes vecinales en mano común, que posea personalidad jurídica, al no existir en dichas comunidades persona jurídica única sino pluralidad de titulares de una propiedad colectiva.⁵³⁵

En definitiva, dice la resolución, que en las comunidades de montes vecinales en mano común no existe persona jurídica única sino pluralidad de titulares de una propiedad colectiva, sin que cada uno de ellos tenga un derecho singular sobre la cosa, ya que es la pluralidad de sujetos la que tiene un único derecho total. El

⁵³⁴ (SIEIRO CONSTENLA, 2002)

⁵³⁵ Se debate en el presente recurso sobre la admisibilidad o inadmisibilidad de la constitución de una sociedad de capital por una mancomunidad de montes vecinales en mano común de Galicia. En la calificación impugnada el registrador expresa como obstáculo fundamental la falta de personalidad jurídica de tales comunidades vecinales. Como ha entendido el Tribunal Supremo (cfr. Sentencias de 30 de septiembre de 1958, 17 de marzo de 1959, 10 de marzo de 1962, 1 de febrero de 1967, 18 de noviembre de 1996 y 17 de octubre de 2006), los montes vecinales en mano común, tan frecuentes en Galicia y cuya vida jurídica se desarrolló en el exclusivo campo el derecho consuetudinario, fijado por la jurisprudencia, constituyen un caso de comunidad germánica, ya que la titularidad y aprovechamiento de los mismos corresponden a los vecinos de las respectivas demarcaciones territoriales, siendo inalienables, indivisibles e imprescriptibles, y sin atribución de su titularidad a los municipios o a otros entes locales. Esta peculiar titularidad de los montes vecinales en mano común ha sido consagrada por la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, cuyo artículo 56 se refiere a tales montes como los que "pertenezcan a agrupaciones vecinales en su calidad de grupos sociales, y no como entidades administrativas, y que se vengán aprovechando consuetudinariamente en régimen de comunidad sin asignación de cuotas por los miembros de las mismas, en su condición de vecinos con casa abierta y con humo"; añadiendo el artículo 60 que: "La propiedad de los montes vecinales en mano común es de naturaleza privada y colectiva, correspondiendo su titularidad dominical y aprovechamiento a la comunidad vecinal respectiva".

monte pertenece a la colectividad, no a los individuos singularmente, que carecen de autonomía e independencia, pues no pueden disponer de su parte ni pueden pedir la división de la cosa común al ser la suya una titularidad que les viene conferida en cuanto miembros del grupo social. No se trata de persona jurídica sino de una mera pluralidad coaligada de un número indeterminado y variable de personas unidas por un vínculo de carácter personal, su cualidad de vecinos. La composición personal del grupo cambia con el paso del tiempo (fallecimientos y nacimientos, cambios de residencia), pero el monte sigue perteneciendo al colectivo.⁵³⁶

⁵³⁶ Ciertamente, el artículo cuarto, apartado Tres, de la Ley 52/1968, en relación con los montes vecinales en mano común dispuso que "la comunidad tendrá personalidad jurídica para el cumplimiento de sus fines, incluso el ejercicio en la vía judicial o administrativa de cuantas acciones sean precisas para la defensa de sus específicos intereses.". Pero en la Ley 55/1980, de 11 de noviembre (cfr. artículo quinto, apartado Uno), se sustituye la referencia a la personalidad jurídica por la alusión a la "plena capacidad jurídica" de la "comunidad propietaria" para el cumplimiento de tales fines, incluido el ejercicio de acciones, y esta misma terminología es reiterada en el artículo 4.1 de la Ley gallega 13/1989, de 10 octubre. Este cambio terminológico fue expresamente mantenido en el debate parlamentario por el Grupo mayoritario de UCD frente a una enmienda propuesta por el Grupo Socialista (vid. sesión plenaria de 10 de junio de 1980, Diario de Sesiones del Congreso número 96 de 1980), por entender que hay comunidad cuando una cosa pertenece a una pluralidad de personas, que concurren con sus titularidades sobre esa cosa, de modo que si se crea un nuevo sujeto de derecho al que imputar la titularidad del bien, una persona jurídica interpuesta entre el monte y los vecinos, éstos ya no serían titulares del dominio porque lo sería esa persona interpuesta. Por lo demás, como se expresa en el referido debate parlamentario, el empleo del término "personalidad jurídica para el cumplimiento de sus fines" en la citada Ley 52/1968 se debe a una confusión entre el concepto de personalidad jurídica y el de capacidad de obrar, consistente esta última en la posibilidad de realizar actos y negocios jurídicos con validez, entre ellos el ejercicio de acciones. La defectuosa utilización del concepto se manifiesta en la unión de la preposición, "para", al término "personalidad", pues en rigor personalidad jurídica no se tiene "para" y persona jurídica se es. Se tiene capacidad de obrar para realizar actos con validez jurídica. A ello debe añadirse que, al referirse la Ley 55/1980 a la "plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines", se pretende acabar con la fuerte intervención administrativa a la que tales montes estuvieron sometidos y devolver a los vecinos toda la capacidad de gestión, administración y disfrute del monte mediante la titularidad directa de los comuneros y no mediante la creación de un ente interpuesto.

El mismo criterio sobre reconocimiento de "capacidad de obrar", y no de personalidad jurídica, es acogido en la Ley 7/2012, de 28 junio, de montes de Galicia, cuyo artículo 20, párrafo tercero, dispone que "las comunidades de montes vecinales en mano común tendrán plena capacidad jurídica para la realización de actos o negocios jurídicos vinculados a la gestión y defensa de los recursos de su monte", añadiendo el artículo 57.5 que "las comunidades de montes vecinales en mano común tendrán plena capacidad jurídica para la realización de actos y negocios jurídicos vinculados a la adquisición de nuevos terrenos que redunden en beneficio de la comunidad vecinal".

Debe ponerse de relieve que las Leyes 13/1989 y 7/2012 de Galicia configuran los elementos definitorios de los montes vecinales en mano común como incompatibles con la atribución de la titularidad de los mismos a una persona jurídica, pues se atribuye a una comunidad germánica, constituida por las agrupaciones o comunidades vecinales en su calidad de grupos sociales; y se hace referencia al

Los montes vecinales en mano común se diferencian de las comunidades de bienes tradicionales en que en estas la propiedad de los bienes pertenece a los comuneros de forma pro indivisa, de manera que, en la separación de la comunidad, el comunero puede exigir que se le reembolse la cuota que le pertenezca. Por el contrario, en las comunidades de montes vecinales la propiedad del bien no recae en los vecinos, sino en el grupo social al que pertenece el monte, cuyo aprovechamiento es realizado por los vecinos mientras que formen parte del grupo social de que se trate.

V.9.1- IMPUESTO DE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al igual que lo hacía el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, señala las comunidades de montes vecinales en mano común como sujetos pasivos de este impuesto.

Para Fernández López⁵³⁷, esta inclusión obedece a que dichas entidades gozan de la estructura organizativa suficiente y de la capacidad contributiva necesaria como para que el hecho imponible se realice respecto a ellas de un modo autónomo y diferenciado. Aquí conviene precisar que la comunidad titular del monte en su calidad de agrupación vecinal, como hemos dicho, no es una persona jurídica, sin perjuicio de que posea plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines y la defensa de sus derechos, lo que es muy distinto. Desde el punto de vista subjetivo, la Ley General Tributaria señala que «[...] tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición». Partiendo de este supuesto, el legislador, en su libertad para determinar qué sujetos pasivos deben integrar la relación jurídico-tributaria, consideró que la comunidad vecinal, por ser una colectividad que cuenta con un ente que la representa, y con autonomía patrimonial frente a terceros en el tráfico jurídico, podía convertirse en parte deudora de la relación tributaria. Fue por ello que la dotó de capacidad jurídica. Es decir, estamos ante

aprovechamiento consuetudinario del monte, sin atribución de cuotas, en mano común, por los miembros de tales comunidades en su condición de vecinos.

⁵³⁷ (FERNANDEZ LOPEZ, 2006)

un "ente" carente de personalidad pero con capacidad jurídica, pues la comunidad titular de montes vecinales en mano común que representa goza de plena capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines (entre ellos, la defensa de sus intereses, ya sea en la vía judicial o administrativa). Responderá ante la Administración como obligado tributario en el IS, una responsabilidad que debería darse por cada comunero como se indica en la Ley del IRPF⁵³⁸.

Sin embargo, otros sectores doctrinales efectúan el punto de partida de la perspectiva tributaria, siendo que la Ley General Tributaria califica como sujeto pasivo de los tributos a «*la persona natural o jurídica que según la Ley resulte obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo*», por lo que, en principio, la condición subjetiva pasiva en materia tributaria viene unida a la condición de persona, ya sea natural o jurídica. Dicha persona ocupará la posición de contribuyente o de sustituto según se le imponga la carga tributaria derivada del hecho imponible del tributo o, en su caso, esté obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. Pero como el esquema formal anterior llevaría literalmente aplicado a la elusión fiscal mediante la actuación en el tráfico jurídico a través de entes sin personalidad, el legislador declara que «tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición».

En el caso de las el caso de las comunidades de bienes, una vez reconocida su sujeción tributaria, el legislador utiliza la técnica de la atribución de rentas, es decir, en cuanto las comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica y, sin embargo, son susceptibles de obtener rentas, dichas rentas se atribuirán a los

⁵³⁸ (TANDAZO RODRIGUEZ, 2013) "El legislador no debería primar al ente sin personalidad sobre la persona física, que es, a nuestro criterio, el verdadero obligado tributario. Por todo ello, el trato que reciben las comunidades de montes vecinales en mano común en el Impuesto sobre Sociedades es susceptible de revisión. En primer lugar, porque no se justifica en términos de justicia tributaria la modificación introducida por la Ley 50/1998; y, en segundo lugar, porque dichos entes presentan características significativas que los diferencian de otros entes societarios (aunque la ley les reconozca capacidad jurídica, deberían quedar al margen de este tributo o, en su defecto, poseer una imposición más flexible). El legislador podría realizar un nuevo planteamiento integral que considerase el carácter singular de estas comunidades. En síntesis, creemos que, desde el punto de vista subjetivo, no parece estar suficientemente justificada la inclusión de las comunidades vecinales en mano común entre los obligados tributarios del Impuesto sobre Sociedades. Sobre todo, por el régimen ya previsto en el IRPF que contempla que cada uno de los miembros de la comunidad vecinal, en su condición de comunero, declare individualmente las cantidades que le sean repartidas por la comunidad. El Texto Refundido de la Ley del IRPF considera dichos ingresos como participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad".

comuneros, tributando éstos del modo que corresponda según los casos: a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, si se trata de entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, por este último tributo.⁵³⁹

De esta forma, el régimen fiscal de los montes vecinales en mano común se configura como un régimen especial y está regulado en el artículo 112 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre sociedades. Las principales características, aparte de su configuración como sujeto pasivo, que ya ha sido desarrollada son las siguientes:

V.9.1.1.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Las rentas obtenidas por estas comunidades derivadas de la realización de explotaciones económicas, u otras que procedan del patrimonio de la comunidad, aun cuando no deriven de una actividad económica, están sujetas a este impuesto en igualdad de condiciones que cualquier otro contribuyente, es decir, debe determinarse el beneficio o pérdida de dicha explotación o actividad a través de sus estados contables y sobre ese resultado practicar los ajustes que procedan, de acuerdo con los preceptos de la LIS, al objeto de determinar su base imponible.

Cuando estas comunidades obtienen beneficios, al tiempo de determinar la base imponible deben realizar un ajuste negativo por el importe de los beneficios del ejercicio que sean destinados a:

⁵³⁹ En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se establecía hasta la actual reforma fiscal que las rentas correspondientes a 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 General Tributaria se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales». El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación, las cuales a pesar de ser sociedades civiles tributarán por el Impuesto sobre Sociedades y, por otra parte, la circunstancia de que la Ley del IRPF declare que «las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades», debe entenderse en coordinación la LIS, que establece una excepción cuando de una determinada categoría de comunidad de bienes, como las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, se trate.

- Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado;
- Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social⁵⁴⁰
- Gastos de conservación y mantenimiento del monte.

El referido ajuste negativo procede en la medida en que el resultado contable de la explotación no haya registrado como gasto del ejercicio los importes destinados a dichas finalidades.

Al objeto de consolidar la reducción de la base imponible, el momento en que el beneficio del ejercicio debe ser destinado a las citadas finalidades es en el propio período impositivo en el que se obtiene el beneficio o bien en los cuatro períodos impositivos siguientes, con independencia de la duración que tenga cada uno de esos cuatro períodos impositivos.

No obstante, el beneficio puede aplicarse en un plazo superior a 4 años (cuando el período impositivo coincide con una duración de un año) si dentro de dicho plazo se formula un plan especial de inversiones o gastos y es aceptado por la Administración tributaria.⁵⁴¹

En la comprobación del destino de las inversiones, la Administración tributaria puede solicitar los informes que precise de las Administraciones autonómicas y locales competentes.

Si la aplicación de estos beneficios genera un gasto contable posteriormente, el mismo no debería ser gasto fiscal por cuanto ya redujo la base imponible del

⁵⁴⁰ Tienen la consideración de obras de interés social todas las actuaciones que beneficien a la colectividad en su conjunto y no a determinados individuos (p.e., fiestas patronales, obras en iglesias, equipamientos deportivos, fuentes, arreglos de caminos, iluminación pública, ayudas a colectivos culturales, deportivos o sociales...).

⁵⁴¹ Cuando no se realice la inversión dentro del plazo establecido al efecto, el contribuyente pierde la reducción practicada en la base imponible y, por tanto, debe regularizar su situación tributaria. Para ello, en la liquidación del IS correspondiente al período impositivo en que finaliza el plazo de inversión, deberá ingresarse la cuota íntegra imputable a los beneficios no invertidos conjuntamente con los intereses de demora que correspondan. Cuando no se invierta una parte de los beneficios, la regularización afectará a la parte de los beneficios no invertidos.

ejercicio en que se obtuvo el beneficio, siendo esta la interpretación administrativa al respecto.⁵⁴²

Cuando cumplan las condiciones de la LIS art.101 es razonable que puedan reducir, además, su base imponible en las condiciones generales establecidas para las entidades de reducida dimensión.⁵⁴³

V.9.1.2.- TIPO DE GRAVAMEN

Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común están sujetas al IS al tipo de gravamen general del 25%, incluidos los períodos impositivos iniciados dentro de 2015 (art. 112.3 y disposición transitoria 34ª i) 9º LIS).

V.9.1.3.- GESTIÓN DEL IMPUESTO

Los montes vecinales en mano común deben presentar la declaración del IS según las normas generales del impuesto, es decir, dentro de los veinticinco días posteriores a los seis meses siguientes de la conclusión del período impositivo.⁵⁴⁴

⁵⁴² (DGT CV 30-9-13). En definitiva, este régimen anticipa la deducción del gasto asociado a la aplicación posterior del beneficio, es más, en el caso de que se destine el beneficio a financiar obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social de la comunidad, el gasto asociado a esta aplicación del beneficio no tendría, según el régimen general, la consideración de deducible por cuanto que responde a una liberalidad pero que, por aplicación del régimen fiscal especial, asume la condición de deducible.

⁵⁴³ Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1-1-2015, este incentivo fiscal es incompatible con la reserva de capitalización y con la reserva de nivelación).

⁵⁴⁴ La obligación de presentar la declaración es igual que la del resto de sujetos pasivos, obligación que no se altera por el hecho de que sea un tercero quien gestione o administre el monte. La falta de aprobación en plazo de las cuentas anuales por la asamblea general no exime del cumplimiento de las obligaciones fiscales. A falta de acuerdo, la junta rectora existente en cada momento presentará la declaración del impuesto, con independencia de ulteriores declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación y de que el impuesto se haya devengado bajo su mandato o con anterioridad. El responsable del

No obstante, los montes vecinales no están obligados a presentar declaración en aquellos períodos impositivos en los que no obtengan ingresos sujetos a tributación, ni incurran en gasto alguno, ni realicen las inversiones correspondientes a la aplicación de los beneficios que han reducido su base imponible.

V.9.2.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el caso de que los montes vecinales distribuyan beneficios a las personas que formen parte de la agrupación vecinal a la que pertenece el monte, las cantidades percibidas deben integrarse en la base liquidable del ahorro del IRPF de los perceptores, de manera que estos ingresos tienen la consideración fiscal de rendimientos de capital correspondientes a la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.⁵⁴⁵

Estos ingresos tendrán el mismo tratamiento fiscal que los dividendos previsto en el apartado 1 del artículo 25 de la LIRPF. Por lo tanto, los ingresos percibidos en el reparto de beneficios de la comunidad de montes vecinales en mano común tributarán en la declaración de la renta de cada comunero como rendimiento del capital mobiliario.

V.9.3.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En el ámbito de la fiscalidad indirecta, la incidencia del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre las Comunidades de Montes Vecinales en Mano Común, plantea esencialmente el problema de su sujeción al Régimen Especial de Agricultura,

cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes en caso de dimisión o finalización del mandato de la junta rectora será la junta gestora entrante; si no es elegida ninguna, la asamblea general.

⁵⁴⁵ Dado que la LIS parece asignar el beneficio a una aplicación específica en el caso de que se quiera reducir la base imponible, el reparto de beneficios parece que sólo es posible cuando no se aplique la totalidad del beneficio a las finalidades establecidas.

Ganadería y Pesca, en cuanto titulares de una explotación forestal. Este esquema se complica en los supuestos de obtención de otras rentas, de cesión de la explotación o de intervención del sector público en la gestión del monte vecinal.

Sin embargo, la opción legislativa que representa el actual régimen tributario de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común lleva consigo importantes desajustes entre las normas tributarias y las civiles que le son de aplicación.⁵⁴⁶

Si analizamos la regulación al respecto y de acuerdo con la Consulta Vinculante de la DGT de 22 de diciembre de 1998; vemos como el artículo 4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo al hecho imponible, señala que estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual, u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Como sabemos, tienen la consideración la consideración de empresarios o profesionales, según dispone el artículo 5.º del citado cuerpo legal, quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, según dispone el artículo 84.3 LIVA, tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

A partir de estas consideraciones se deduce que la Comunidad de Montes Vecinales en sus actividades empresariales constituye un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido sometido a las obligaciones establecidas en la normativa reguladora de este Impuesto.

En cuanto al régimen del impuesto aplicable a estas comunidades, el artículo 124 de la Ley dispone la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o

⁵⁴⁶ (LETE ACHIRICA, 2000) Además de ello, todos los actos de disposición, las cesiones temporales, la aprobación, modificación o revocación de los estatutos de las comunidades de esta clase requieren el acuerdo favorable de tres cuartas partes de los miembros de la comunidad, con lo que resulta muy limitado el ámbito de actuación de sus órganos de representación, administración o gestión, puesto que tales órganos sólo pueden llevar a cabo la gestión administrativa de los montes, la ejecución de los acuerdos de la comunidad y la representación de la misma en relación con sus relaciones con terceros.

pesqueras, en los que concurran los requisitos del Capítulo III del Título IX de la Ley siempre que no se hubiese renunciado al mismo.

El mismo precepto señala que serán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

1.º Las sociedades mercantiles.

2.º Las sociedades Cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

3.º Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiera excedido de 50 millones de pesetas.

Asimismo, el artículo 125 delimita el concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera, señalando que tendrán esa consideración las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales, de sus cultivos, explotaciones o capturas.

Por su parte el artículo 126 señala que el citado régimen especial no podrá extenderse, entre otras, a las actividades de manufactura, transformación o elaboración de los productos naturales obtenidos y de comercialización de productos, bien los obtenidos en la propia explotación o bien los adquiridos a terceros.

De esta forma, será en función del cumplimiento de los requisitos enumerados en los artículos citados, especialmente el relativo al volumen de operaciones, que resultará o no de aplicación este régimen especial a las actividades desarrolladas por las Comunidades de Montes, caracterizado por que los sujetos pasivos incluidos en el mismo no están sometidos a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto, ni a las obligaciones contables ni de índole registral; no pudiendo deducir las cuotas soportadas por el impuesto, teniendo derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del impuesto del 4 por cien del importe del precio de venta de los productos o servicios por ellos entregados o realizados.

V.10.- ENTIDADES ESPECIALES Y SU SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

V.10.1.- EL CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN Y EL CROWDFUNDING

Las cuentas en participación no constituyen un contrato de sociedad, sino un contrato asociativo de financiación. Un empresario, llamado cuentapartícipe, aporta capital a un segundo empresario, que puede ser un empresario individual o una sociedad mercantil, y que se conoce como gestor. El gestor usa ese capital bien como financiación general de su empresa, o bien como financiación de un negocio específico, y a cambio se compromete a entregar al cuenta partícipe una parte del beneficio que se vaya generando y a devolverle el capital en los plazos y en la forma que pacten. Si en vez de beneficios se generan pérdidas, el cuentapartícipe no recibe remuneración, sino que las pérdidas se imputan al capital aportado, y solo se le restituyen los fondos remanentes.⁵⁴⁷

El Código de Comercio regula dicho contrato en los arts. 239 a 243. El régimen legal es muy permisivo, caracterizado por la ausencia de requisitos legales y amplia permisibilidad en cuanto a la libertad de pactos. Estamos por tanto ante un contrato puramente asociativo del que se deduce que no existe personalidad jurídica independiente, ni inscripción en el RM, ni efectos frente a terceros.

Por ello, las consultas tributarias se han centrado principalmente en la fiscalidad de dicho contrato para cada uno de los partícipes.⁵⁴⁸ La aportación es a título de capital, es decir, para el gestor constituyen contablemente recursos propios; - el gestor está obligado a entregar al cuentapartícipe una proporción de los beneficios que genere su empresa (o la operación especial a la que por mutuo acuerdo han destinado los fondos); la cuantificación exacta de esta proporción se deja a la total libertad de las partes – con una excepción: la remuneración no puede consistir en un interés fijo (pues entonces, las cuentas en participación se convertirían en un préstamo como socio).

En la práctica, la firma de contratos de cuentas en participación o similares se produce con bastante frecuencia, debido a que ofrecen una fórmula muy flexible

⁵⁴⁷ (DIAZ ESTELLA, 2016)

⁵⁴⁸ Consulta de la DGT núm. 61/2011 de 21 de enero, Consulta Vinculante 2234/2011 de 23 de septiembre y Consulta Vinculante V3861/2016 de 13 de septiembre, entre otras.

para aportar y retirar capital a empresas necesitada de recursos (Ej.: matriz que desea aportar fondos a título de capital a una filial; inversor que quiere participar en una sociedad, pero sin aparecer formalmente como socio). Al éxito de las cuentas en participación coadyuvan sin duda el régimen legal liberal y poco formalista, y la total opacidad de la figura (se pacta en documento privado, no tiene acceso al RM, los terceros no conocen el nombre del cuentapartícipe ni las condiciones financieras pactadas).

Una versión más moderna de los contratos de cuentas en participación lo serían las actividades de crowdfunding⁵⁴⁹, que se configura como una forma de financiar proyectos empresariales sin tener que acudir a los métodos tradicionales bancarios de obtención de financiación que hace referencia a una financiación multitudinaria y normalmente instrumentada a través de internet, y que se ha traducido al castellano con expresiones como financiación en masa, colectiva o popular, microfinanciación, microfinanciación colectiva, micromecenazgo o bien financiación participativa.⁵⁵⁰

Se tratamiento será equivalente al de cuentas en participación, por lo que si quien recibe la aportación es una persona jurídica, la renta estará sujeta a IS en todo caso, esto es, aunque se tratara de una donación, ya que las personas jurídicas no tributan por ISD. Por tanto, en tales supuestos no será necesario dividir el monto de la aportación en parte onerosa y lucrativa: siempre que la aportación constituya un ingreso, la misma se tomará en cuenta para calcular la base imponible del IS, siendo así que sumado a otros ingresos y descontados los gastos oportunos, llevará al cálculo del beneficio contable que, con los ajustes extracontables (fiscales) que resulte oportunos realizar según la normativa del IS, resultará gravado por tal tributo.⁵⁵¹

En todo caso, el beneficio que se pueda derivar de la realización conjunta de tales operaciones se imputará en sede de cada partícipe o miembro, sin que exista un ente sujeto al impuesto sobre sociedades.

⁵⁴⁹ (CARRASCO PERERA, 2004)

⁵⁵⁰ (SANZ LOPEZ, RAFAEL; LUCAS DURAN, MANUEL, 2015)

⁵⁵¹ (SIMON ACOSTA, 2015)

V.10.2.- LAS ENTIDADES RELIGIOSAS MENORES

Las entidades religiosas menores pueden tributar en el IS integrando sus rentas en la declaración de una entidad de ámbito mayor declarada contribuyente del impuesto. Esta posibilidad de tributar en el IS de forma integrada no se corresponde con la de los grupos fiscales del régimen de consolidación fiscal.⁵⁵²

La Ley Orgánica 7/1980 de Libertad Religiosa establece en su apartado quinto que las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas y sus Federaciones gozarán de personalidad jurídica una vez inscritas en el correspondiente Registro Público, que se crea, a tal efecto, en el Ministerio de Justicia, y que una vez inscritas tendrán plena autonomía y podrán establecer sus propias normas de organización, régimen interno y régimen de personal.

En dicho Registro se inscribirán las Ordenes, Congregaciones e Institutos Religiosos⁵⁵³, siéndoles de aplicación el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativas. Al tener personalidad jurídica serán sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades.

De acuerdo con lo anterior cada Orden, Congregación o Instituto religioso, que es una Entidad de carácter religioso, se inscribe en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, bien globalmente para la Orden, Congregación o Instituto, y distinguiendo cada una de las Entidades menores que pertenecen a la misma, o bien individualizadamente por cada una de las provincias o casas que pertenecen a la misma.⁵⁵⁴

⁵⁵² Consulta Vinculante V468/2009 de 10 marzo.

⁵⁵³ De acuerdo con el art. Segundo del Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, sobre Organización y Funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas.

⁵⁵⁴ Aunque con la inscripción cada una de las entidades inscritas adquiere personalidad jurídica, la consulta V468/2009 citada considera que no puede entenderse que cada una de las casas provinciales o locales de una Orden, Congregación o Instituto religioso constituya una persona jurídica independiente y diferente de la Orden, Congregación o Instituto al que pertenece y del resto de las casas de la misma Orden, Congregación o Instituto.

En el caso planteado en la consulta, los estatutos de la Congregación, aportados por la consultante, establecen que las distintas casas provinciales y/o locales constituyen, junto con la casa central, una única entidad. Es la Superiora General la que nombra a las distintas Superiores Provinciales y Locales y además para determinados actos, que superen su capacidad de decisión, las Superiores Provinciales y Locales necesitan la autorización de la Superiora General.

La Entidad religiosa tiene personalidad jurídica propia, aunque a efectos tributarios esté integrada en un sujeto pasivo a nivel de diócesis o provincia religiosa.

Además el acuerdo de 10 de octubre de 1980 sobre aplicación del impuesto sobre sociedades a las entidades eclesiásticas establece que son sujeto pasivos del impuesto sobre sociedades aquellas entidades que tengan personalidad jurídica civil, pero que no obstante, el Ministerio de Hacienda, a petición de las Entidades eclesiásticas afectadas, reconocerá como sujetos pasivos a Entidades con un ámbito más amplio atendiendo a razones prácticas y de mutua conveniencia para la Iglesia y para el Estado, el Ministerio de Hacienda aconseja como nivel más idóneo para configurar el sujeto pasivo de las Entidades eclesiásticas, el de diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales inferiores que de ellas dependan.⁵⁵⁵

V.10.3.- LAS MUTUAS Y MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL Y LAS MUTUAS DE ACCIDENTES DE TRABAJO Y ENFERMEDADES PROFESIONALES

Las Mutuas de Previsión social son entidades aseguradoras, que como tales han adquirido personalidad jurídica a través de la escritura de constitución en el Registro Mercantil en virtud de lo establecido el art. 28 de la Ley 20/2015 de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado. Se trata de contribuyentes del Impuesto sobre sociedades que tributan al tipo general del 25 %.⁵⁵⁶

Se trata, de conformidad con en artículo 41 de dicho texto legal de sociedades mercantiles sin ánimo de lucro, que tienen por objeto la cobertura a los socios, sean personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante una prima fija pagadera al comienzo del período del riesgo y que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario que complementa al sistema de la Seguridad

Existe, claramente, una dependencia funcional y organizativa de cada una de las casas provinciales o locales respecto de la Orden, Congregación o Instituto al que pertenecen, tanto en el nombramiento de su Superiora, como en la limitación de la autonomía y capacidad de decisión y la sujeción a las normas y fines generales de la Orden, Congregación o Instituto. Consecuentemente, no se puede concebir a cada una de ellas como una persona jurídica independiente.

⁵⁵⁵ Las transferencias y cesiones de bienes que se produzcan entre las Entidades integradas en un mismo sujeto pasivo no darán lugar a tributación por ningún impuesto.

⁵⁵⁶ Consulta 2372/2003 de 18 de diciembre, de la Dirección General de Tributos.

Social obligatoria, mediante aportaciones de los mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades o personas protectoras.⁵⁵⁷

Las mutualidades de previsión social deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) Lo dispuesto para las mutuas de seguros en el artículo 41.
- b) La condición de socio mutualista será inseparable de la de tomador del seguro o de asegurado, siempre que este último sea el pagador final de la prima.
- c) Establecer igualdad de obligaciones y derechos para todos los mutualistas, sin perjuicio de que las aportaciones y prestaciones guarden la relación estatutariamente establecida con las circunstancias que concurren en cada uno de ellos.
- d) Salvo disposición contraria en los estatutos sociales, los mutualistas no responderán de las deudas de la mutualidad. En el caso de que, conforme a lo previsto en los estatutos sociales, los mutualistas respondieran de dichas deudas, su responsabilidad se limitará a una cantidad inferior al tercio de la suma de las cuotas que hubieran satisfecho en los tres últimos ejercicios, con independencia del ejercicio corriente. La cláusula estatutaria sobre responsabilidad personal del mutualista por las deudas sociales deberá figurar en los reglamentos de prestaciones y pólizas de seguro de forma destacada.
- e) La incorporación de los mutualistas a la mutualidad de previsión social será en todo caso voluntaria y requerirá una declaración individual del solicitante, o bien de carácter general derivada de acuerdos adoptados por los órganos representativos de una cooperativa o de un colegio profesional, salvo oposición expresa del mutualista, sin que puedan ponerse límites para ingresar en la mutualidad de previsión social distintos a los previstos en sus estatutos por razones justificadas.
- f) La incorporación de los mutualistas podrá ser realizada directamente por la propia mutualidad de previsión social o bien a través de la actividad de

⁵⁵⁷ Aquellas mutualidades de previsión social que se encuentran reconocidas como alternativas a la Seguridad Social en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, ejercen además una modalidad aseguradora alternativa al alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.

mediación en seguros, esto último siempre y cuando cumplan los requisitos de fondo mutual y garantías financieras que sean exigibles. No obstante, los mutualistas podrán participar en la incorporación de nuevos socios y en la gestión de cobro de las cuotas; en tal caso, podrán percibir la compensación económica adecuada fijada estatutariamente.

- g) Realizar sólo las operaciones aseguradoras y otorgar las prestaciones sociales enumeradas en el artículo 44, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 45 para las mutualidades de previsión social autorizadas para operar por ramos.
- h) Asumir directamente los riesgos garantizados a sus mutualistas, sin practicar operaciones de coaseguro ni de aceptación en reaseguro, si bien podrán realizar operaciones de cesión en reaseguro con entidades autorizadas para operar en España. No obstante, las mutualidades de previsión social que tengan autorización para operar por ramos de seguro podrán realizar operaciones de coaseguro y aceptar en reaseguro.
- i) Las remuneraciones y demás ingresos de los administradores por desplazamiento, alojamiento y manutención, percibidos por su gestión en la mutualidad formará parte de los gastos de administración, que no podrán exceder de los límites fijados en la normativa correspondiente. No obstante, las mutualidades de previsión social autorizadas para operar por ramos no estarán sujetas a límites en sus gastos de administración.
- j) En el supuesto de que una mutualidad ejerza el control mayoritario sobre otras entidades y abone a los administradores de estas últimas alguna cuantía en concepto de los gastos fijados en el apartado anterior, éstos computarán como gastos de administración de la mutualidad.

Por lo que se refiere a las Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales se encuentran reguladas en el art. 80 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de Octubre por el que se aprueba el texto refundido de la ley General de la Seguridad Social. Son entidades colaboradoras de la Seguridad Social que, una vez inscritas en el registro al efecto, tienen personalidad jurídica. Se trata de asociaciones de empresarios debidamente autorizadas por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales que con tal denominación se constituyan, sin ánimo de lucro, para colaborar en la gestión de la seguridad social respecto a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. También pueden colaborar, opcionalmente, en la gestión de las prestaciones económicas por incapacidad temporal debida a contingencias comunes; y tienen

encomendadas importantes funciones en materia de prevención de riesgos laborales. Son contribuyentes del IS, tributando por el régimen de las entidades parcialmente exentas.⁵⁵⁸

V.10.3.- LAS COFRADÍAS DE PESCADORES

Son corporaciones de Derecho público con personalidad jurídica y, por tanto, son contribuyentes del IS. Actúan como órganos de consulta y colaboración con la Administración en materia de interés general referentes a la actividad extractiva pesquera, marisquera y su comercialización. Como tales órganos de consulta de la Administración tienen atribuidas funciones en la preparación, aplicación y elaboración de las normas que afecten a materias de interés general; y como órganos de colaboración con la Administración actúan en las materias indicadas, puntualizándose que cuanto a comercialización se comprende únicamente el seguimiento de la ejecución de las disposiciones referentes a la ordenación pesquera, protección de los recursos y sanidad en cuanto incidan en el proceso comercializador y suministro de datos sobre volumen de producción pesquera y demás funciones que le sean encomendadas por la Administración.⁵⁵⁹

⁵⁵⁸ La Consulta Vinculante V1371/2007 de 25 de junio estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta Ley considera que son entidades sin ánimo de lucro las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social establecidas por su normativa reguladora, pero que la norma se refiere exclusivamente a las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, por lo que otras mutuas – refiriéndose a las de previsión social – a pesar de su falta de ánimo de lucro no pueden considerarse incluidas en el régimen de entidades parcialmente exentas. En el mismo sentido la consulta vinculante V1223/2010 de 1 de junio.

⁵⁵⁹ STS, Sala Tercera, sec. 6, de 20 abril 2007, rec.: 4804/2002. “...las Cofradías de Pescadores de acuerdo con las funciones que la ley les otorga, “ representan los intereses generales del colectivo del sector al que acogen, pero no representan los intereses patrimoniales de cada uno de sus asociados. De ello deriva que como tales entidades no pueden ejercitar acciones por los daños y pérdidas sufridos por sus asociados sino mediante el oportuno acta de apoderamiento de cada uno de ellos” a cuyo efecto se remite al Dictamen del Consejo de Estado nº 2346/95 en el que examinando la legitimación de la Cofradía de pescadores de Barbate para reclamar una de indemnización por los daños y perjuicios sufridos por sus asociados frente a la Administración del Estado en un supuesto muy similar, se razona que: En el caso examinado no consta acreditado que la Cofradía reclamante haya recibido un apoderamiento individualizado de cada uno de los asociados a que se refieren los perjuicios que se invocan. La Cofradía actúa por sí, como tal entidad y ni

En Cataluña están reguladas en la Ley 22/2002 de 12 de julio, de Cofradías de Pescadores de Cataluña, que en su exposición de motivos dice que: "La actividad asociativa del sector pesquero catalán gira fundamentalmente alrededor de las cofradías. Su ámbito de actuación cubre todo el litoral de Cataluña y forman parte de las mismas todos los profesionales del sector pesquero extractivo catalán, tanto los armadores como los trabajadores.

Las cofradías son instituciones de vertebración del sector pesquero y de interlocución con la Administración, de la cual son entidades colaboradoras y reciben su tutela; organizan, dentro del marco legal, los sistemas de producción de sus afiliados, y son las titulares de las lonjas pesqueras en régimen de concesión administrativa. Pueden llegar a cubrir todos los servicios que requieren los pescadores para desarrollar su actividad, sin perjuicio de la función que corresponde a los sindicatos y a otras asociaciones.

En cuanto a su régimen fiscal, en cuanto al impuesto sobre sociedades es que se tratará de entidades sujetas al impuesto, pero que debido a su falta de ánimo de lucro podrán acogerse al régimen de las parcialmente exentas, en la medida de que realicen su función, mientras que si desarrollan actividades económicas éstas tributarán por régimen general.⁵⁶⁰

V.10.4.-LAS JUNTAS DE COMPENSACIÓN

Se trata de entidades colaboradoras de las Administraciones Públicas, de naturaleza administrativa, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines.

La actividad urbanística es una función pública que tiene por objeto la ordenación, transformación y el control de la utilización del suelo. Su regulación corresponde a las Comunidades Autónomas ya que la Constitución española (artículo 148.1.3)

siquiera consta quiénes de sus asociados han sufrido el perjuicio que se invoca ni en qué medida. No es la Cofradía de Pescadores el sujeto jurídico que supuestamente ha sufrido el daño o perjuicio que se alega, toda vez que en su reclamación no se invoca perjuicio propio alguno, por lo que carece de acción para formular una reclamación de responsabilidad patrimonial frente a la Administración.

⁵⁶⁰ Consulta Vinculante V410/2005 de 17 de marzo de la Dirección General de Tributos.

atribuye a éstas las competencias sobre ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.

Esto ha hecho que en el ámbito autonómico existan figuras y sistemas de actuación como el agente urbanizador, concesión de obra urbanizada, sistema de concurrencia, ejecución empresarial, etc. que no sólo permiten sino que promueven la iniciativa empresarial sin necesidad de ostentar la titularidad de parte del terreno afectado. Además, la Ley 8/2007, de suelo desarrollando competencias constitucionalmente reservadas al Estado, ha venido a consagrar dicha posibilidad.⁵⁶¹

Por ello, el agente urbanizador, que puede ser la propia administración, en cuyo caso estaríamos ante un caso de gestión directa, o bien una persona privada en cuyo caso sería una gestión indirecta, siendo tres los principales sistemas para la ejecución del planeamiento urbanístico: compensación, cooperación y expropiación.⁵⁶² Por el sistema de compensación, los propietarios aportan los terrenos de cesión obligatoria, realizan a su costa la urbanización en los términos y condiciones que se determinen en el Plan o Programa de Actuación Urbanística o en el acuerdo aprobatorio del sistema, y se constituyen en Junta de Compensación, salvo que los terrenos pertenezcan a un solo titular.⁵⁶³

La incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no presupone, salvo que los estatutos dispongan otra cosa, la transmisión a la misma de los inmuebles afectados a los resultados de la gestión común. Por ello se distinguen dos tipos de Juntas de Juntas de Compensación:

Aquellas que actúan en sustitución de los propietarios, es decir, como fiduciarias con pleno poder dispositivo sobre las fincas pertenecientes a los propietarios miembros. En estos casos, no hay transmisión de la propiedad de las fincas y, por tanto, no se genera renta alguna en la aportación. Las derramas pagadas a la Junta para realizar la urbanización suponen mayor valor de los terrenos de los miembros de la Junta.⁵⁶⁴

Y aquellas donde los propietarios transmiten las fincas a la Junta, recibiendo una cuota de participación en los derechos de adjudicación. En este caso se puede

⁵⁶¹ (SERRANO GALAN, 2008)

⁵⁶² (PATON GARCIA, 2008)

⁵⁶³ STS de 12-05-2005

⁵⁶⁴ Consulta Vinculante DGT V281/2016 de 25 de enero.

generar una renta por la aportación de la finca a la Junta y otra por la adjudicación de esta a sus miembros.⁵⁶⁵

Las Juntas de compensación, desde el punto de vista fiscal, pueden considerarse como entidades parcialmente exentas, fundamento basado en que se trata de asociaciones sin ánimo de lucro.

Nuevamente vamos a distinguir respecto de la aportación inicial de las parcelas a la Junta y la adjudicación posterior de las mismas a sus miembros en función de si actúa como fiduciaria o no.

En el primero de los supuestos – si actúan como fiduciarias – no existe transmisión de las parcelas a los propietarios, de lo que se deduce que no hay ninguna incidencia fiscal, ni en la aportación inicial ni en la adjudicación posterior.

En cambio, si no actúan como fiduciarias, sino que existe transmisión de las parcelas a cambio de un derecho a percibir en el futuro un solar, se produce una operación de aportación no dineraria, por lo que en la sociedad miembro se manifiesta una renta a efectos fiscales.⁵⁶⁶

V.10.5.-LAS COMUNIDADES DE REGANTES

La naturaleza jurídica de las Comunidades de Regantes debe partir del artículo 82 de la vigente Ley de aguas⁵⁶⁷, que regula la naturaleza y régimen jurídico de las comunidades de usuarios indica que tienen el carácter de corporaciones de derecho público, adscritas al Organismo de Cuenca.⁵⁶⁸

⁵⁶⁵ Art. 17 LIS, Redacción RDL 3/2016

⁵⁶⁶ Consultas Vinculantes DGT V1665/2008 de 12 de septiembre, V1183/2005 de 20 de junio y V3065/2011 de 27 de diciembre.

⁵⁶⁷ Real Decreto Legislativo 1/2001 de 20 de julio por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. (Disposición adicional tercera).

⁵⁶⁸ Su naturaleza de Corporación de Derecho Público también ha sido reseñada por el Tribunal Constitucional en su STC 227/1998, declarando en su Fundamento de Derecho 24 que Las comunidades de usuarios que regula la Ley son, como se indica expresamente en el art. 74.1 de la misma, Corporaciones de Derecho público, adscritas al Organismo de cuenca (o a la Administración hidráulica autonómica correspondiente, de acuerdo con la Disposición adicional cuarta), por lo que el Estado es competente para

La norma establece que los usuarios del agua y otros bienes de dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deben constituirse en comunidades de usuarios o de regantes cuando el destino dado a las aguas sea el riego. En cuanto corporaciones de Derecho público dotadas de personalidad jurídica, son contribuyentes del impuesto sobre sociedades, y si en su objeto no concurre ánimo de lucro pueden tributar como entidades parcialmente exentas.⁵⁶⁹

En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias existen las Comunidades de aguas y heredamientos de Canarias⁵⁷⁰, legalmente reguladas como asociaciones de interés particular con personalidad jurídica, tienen por objeto el alumbramiento y captación de agua y son asociaciones de interés particular con personalidad jurídica. Su régimen de tributación por el IS es también el general de las entidades parcialmente exentas. No se considera rendimiento sujeto al IRPF ni al IS el agua percibida por los comuneros o partícipes que sea destinada al riego de sus explotaciones agrícolas, pero sin embargo los rendimientos obtenidos por la comunidad como consecuencia de la venta de agua excedente constituyen rendimientos de la explotación económica, y por tanto no están exentos del impuesto sobre sociedades.⁵⁷¹

regular las bases de su régimen jurídico " Tratándose de Corporaciones de Derecho público , como es el caso de las comunidades de usuarios de aguas públicas, cuya finalidad no es otra que la gestión autónoma de los bienes hidráulicos necesarios para los aprovechamientos colectivos de los mismos, en régimen de participación por los interesados.

⁵⁶⁹ Entre otras resolución del Tribunal Económico Administrativo Central RG 9342/1992 de 25 de enero de 1995 y Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1575/2009 de 30 de junio.

⁵⁷⁰ Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

⁵⁷¹ Consulta de la Dirección General de Tributos 1754/2004 de 20 de septiembre.

CONCLUSIONES

La obtención de los ingresos necesarios para atender las necesidades de los ciudadanos debería ser una de las principales funciones del Derecho Financiero y Tributario. Encontramos el punto de partida legal en el art. 31 de la Constitución donde se establece que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo.

El presente trabajo centra el objeto de su estudio en la relación de sujeción de las sociedades y demás entidades jurídicas al impuesto sobre sociedades. La relación de sujeción será la que vincula a un sujeto pasivo, obligado al cumplimiento de una serie de obligaciones principales y accesorias, con el ente público que la genera en base a unos puntos de conexión, normalmente basados en el criterio de residencia cuando nos referimos a obligación personal.

Tal y como se ha expuesto en la introducción de la presente tesis dicha relación de sujeción en el impuesto sobre sociedades recae básicamente sobre las sociedades y lo que se denomina demás entidades jurídicas: amalgama de entes sobre los cuales el legislador intuye pueden ser generadores de capacidad económica y susceptibles de tributar en forma separada e independiente de los socios o partícipes que los integran.

Habiendo establecido por tanto una serie de objetivos que justifican la necesidad de este trabajo y habiendo planteado unas cuestiones de investigación intentaremos, por cuestiones de claridad y orden, procedemos a tratar dichos temas.

EN RELACIÓN A LOS OBJETIVOS PROPUESTOS

En relación al primero y principal de los objetivos propuestos: analizar y delimitar que sociedades y que entidades son sujetos pasivos del impuesto, hay que decir que siguiendo la metodología expuesta en la introducción se ha analizado cada uno de los tipos de sociedades y entidades que aparecen citadas en la Ley, en concreto artículos 7 y 9 , así como otras formas asociativas o societarias que no constan.

Las conclusiones que derivan de este primer objetivo son las siguientes:

El primer apartado del artículo 7 dice textualmente que son sujetos pasivos las personas jurídicas. Sin perjuicio de que con posterioridad analicemos el porqué concluiremos que serán sujetos pasivos las entidades (sociedades) que claramente tengan personalidad jurídica.

Dicha personalidad jurídica vendrá otorgada por normas de índole civil, mercantil o administrativas, y puede venir condicionada por la inscripción en un registro determinado, como es el mercantil en el caso de sociedades de capital y otras, o simplemente porqué una ley específica, normalmente la de creación de dicha forma social se la otorgue directamente.

Siguiendo este criterio no existe problema en conceptualizar que son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades aquellas que tienen personalidad jurídica:

En este primer grupo citamos a las que podemos considerar sociedades mercantiles, cuya personalidad jurídica se adquirirá por inscripción en el registro mercantil.

1. Sociedades Anónimas.
2. Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Limitadas Nueva Empresa.
3. Sociedades Colectivas.
4. Sociedades Comanditarias simples o por acciones.
5. Sociedades Laborales.
6. Sociedades de Inversión Mobiliaria.
7. Sociedades de Inversión Inmobiliaria.
8. Sociedades Gestoras de Patrimonio.

En un segundo grupo podemos incluir otras entidades que gozan claramente de personalidad jurídica, si bien ésta no se adquirirá por virtud de su inscripción en el registro mercantil:

1. Las Sociedades Cooperativas.

2. Las Sociedades Agrarias de Transformación.
3. Las Mutuas de Seguros, Montepíos y Mutualidades.
4. Las Sociedades estatales, tanto las que tienen carácter mercantil como las que Entidades de Derecho Público con personalidad jurídica.
5. Las Asociaciones de Derecho Privado, en régimen general o especial.
6. Las Asociaciones políticas, (tales como partidos políticos, sindicatos y organizaciones patronales) y religiosas (Iglesia católica, otras iglesias, confesiones, comunidades religiosas y sus federaciones).
7. Corporaciones Locales y Asociaciones de Derecho Público (Colegios Profesionales, Comunidades de Regantes, Cámaras Oficiales de Comercio, etc.)
8. Fundaciones Públicas o Privadas.
9. La Administración del Estado y la Administración de las Comunidades Autónomas.
10. El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos y la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
11. Los Organismos Autónomos.
12. Las Agrupaciones de Interés Económico y las Agrupaciones Europeas de Interés Económico domiciliadas en España.
13. Las Agrupaciones de interés urbanístico.
14. Y todas las demás que tengan personalidad jurídica, como Cofradías de Pescadores, Juntas de Compensación, Consorcios, Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias y Comunidades de regantes.
15. Las sociedades civiles con objeto mercantil.

Cabe concluir que todas éstas son las entidades sujetas con personalidad jurídica, sin perjuicio de que algunas de ellas van a resultar total o parcialmente exentas en virtud de lo establecido en el art. 9 de la LIS como se verá a continuación.

Y en un tercer grupo vamos a concluir y delimitar qué entidades son contribuyentes por disposición legal, por inclusión expresa en el art. 7 de la LIS, pese a no poseer personalidad jurídica.

1. Los Fondos de Pensiones.
2. Los Fondos de Capital Riesgo.
3. Los Fondos de Inversión Mobiliaria y los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario.
4. Las Uniones Temporales de Empresas.
5. Los Fondos de Inversión Inmobiliaria.
6. Los Fondos de Titulización.
7. Los Fondos de Garantía de Inversiones.
8. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
9. Los Fondos de Regulación del Mercado Hipotecario.
10. Los Grupos de sociedades.
11. El Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.

Podemos concluir por tanto, en relación al primero de los objetivos propuestos, que se ha analizado cada una de dichas sociedades y entidades. Se ha estudiado la normativa que subyace en cada una de dichas formas jurídicas: básicamente el marco civil, mercantil o administrativo por el cual se le confiere o no personalidad jurídica, y las características fundamentales de su régimen fiscal.

Dicho objetivo no quedaría completamente resuelto si nos limitáramos a delimitar que son sujetos pasivos si no completáramos que algunas de ellas no tendrán que presentar impuesto sobre sociedades, quedando todos sus rendimientos exentos del impuesto.

Nos referimos a las siguientes entidades:

1. El Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales.
2. Los Organismos Autónomos del Estado y las Entidades de Derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
3. El Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósitos y los Fondos de Garantía de Inversiones.
4. El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas y las instituciones análogas de las Comunidades Autónomas.
5. Restantes Organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales 9 y 10 de la Ley 6/1997: La Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Consejo Económico y Social, el Instituto Cervantes, La Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, Radio Televisión Española, las Universidades no transferidas, la Agencia de Protección de Datos, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional, la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones, la Comisión Nacional del Sector Postal y la Comisión Nacional de la Competencia.
6. Las Agencias del Estado, el Museo del Prado, el Consejo Superior de las Escuelas Europeas, la Corporación Andina de Fomento, el Eurofor, la Organización para la Prohibición de Armas Químicas, La Organización Europea de Investigación Nuclear, la Empresa Común Europea para el ITER y el Desarrollo de la Energía de Fusión, el Fondo para la Adquisición de Activos Financieros y el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria

Todas estas entidades, totalmente exentas, no están obligadas a presentar declaración del impuesto sobre sociedades.

Finalmente, serán entidades parcialmente exentas, gozando de exención por las rentas en cuanto se limiten a desarrollar las actividades de su objeto social fundacional y tributando por las que deriven de la realización de una actividad económica las siguientes entidades:

1. Las Fundaciones, Asociaciones e instituciones sin ánimo de lucro acogidas a la Ley de Fundaciones.
2. Las Fundaciones, Asociaciones e instituciones sin ánimo de lucro acogidas al régimen especial previsto para estas entidades en la propia LIS.
3. Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
4. Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
5. Los fondos de promoción de empleo, de Reconversión y Reindustrialización.
6. Las Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
7. La Entidad de Derecho público Puertos y Autoridades Portuarias, y las equivalentes de las Comunidades Autónomas.
8. Los partidos políticos.

Este grupo de entidades deberá presentar declaración, tanto por sus rentas exentas como por las no exentas, excepto las que:

- Sus ingresos totales no superen los 75.000 euros anuales,
- Los ingresos que correspondan a rentas no exentas sometidos, por su naturaleza, a retención a cuenta, no superen los 2.000 euros anuales.
- Todas las rentas no exentas que perciban estén sometidas a retención.

Por tanto el resultado alcanzado en relación al primer y fundamental objetivo, o sea la delimitación detallada sobre qué entidades son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades más allá de la clasificación contenido en el articulado de la Ley, precisando si están amparados por exención total o parcial es la que antecede.

Veamos ahora los otros cuatro objetivos, que como complementarios del anterior, forman parte de éste. Así, En cuanto al segundo de los objetivos, relativo a porqué y en base a qué criterio se configura la relación de sujeción la conclusión es que a priori toda persona jurídica es sujeto pasivo del impuesto. En efecto, sin detallar aquí antecedentes históricos tratados en el núcleo del trabajo el impuesto sobre sociedades grava la renta de las personas jurídicas, siendo éstas, a priori, los sujetos pasivos naturales del impuesto.

Por tanto todas aquellas personas jurídicas que realizan el hecho imponible, o sea la obtención de rentas, serán sujetos pasivos, y será por exclusión legal, por exención subjetiva en el caso de las entidades totalmente exentas y en ocasiones por exención en base a qué tipo de rentas se obtienen en el caso de las parcialmente exentas, que quedarán excluidas de su tributación efectiva.

En cuanto al criterio que sigue el legislador para considerar exentas diversas entidades, algunas de ellas son claras, así el Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales, y sus organismos autónomos, entidades públicas, etc., se configuran como sujetos activos de éste u otros tributos.

Otras exenciones están justificadas por razones de interés general como puede ser el caso del Museo del Prado, las Universidades no transferidas, etc. tratándose de entidades que forman parte de de la Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado o equivalentes de las Comunidades Autónomas.

En otros casos, como la Corporación Andina de Fomento debemos entender que la exención reside en cuestione de política legislativa.

En cuanto a los criterios y motivos por los cuales las entidades que no tienen personalidad jurídica como los Fondos descritos en los apartados anteriores son sujetos pasivos los encontramos en que gestionan un patrimonio que potencialmente puede ser importante y son unidades económicas susceptibles de generar y obtener rentas, por lo que desde un punto de vista tributario se les equipara a las sociedades o entes con personalidad jurídica.

En relación al tercer objetivo propuesto relativo al estudio de las figuras societarias o entes no citados, podemos y debemos delimitar con carácter negativo una serie de figuras que si bien podrían generar algún tipo de duda quedan excluidas, no son por tanto sujetos pasivos del impuesto:

1. Las comunidades de bienes.
2. Las herencias yacentes.

3. Las cuentas en participación.
4. Las sociedades civiles sin objeto mercantil.
5. Las sociedades mercantiles irregulares.
6. Cualquier tipo de entidad carente de personalidad jurídica.

Todas estas entidades tributan en atribución de rentas. No tienen personalidad jurídica, a excepción de las sociedades civiles sin objeto mercantil.

Enlazando con el punto anterior el objetivo de verificar si nos encontramos ante un *numerus apertus* o *numerus clausus* debemos poner en contraste lo establecido en el art. 1 LIS que cita textualmente que el impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley, pero el artículo 7 establece que lo son las entidades descritas en los apartados anteriores.

La mención personas jurídicas es suficientemente amplia como para incluir un gran número de nuevos posibles contribuyentes que el legislador pudiese crear por ley, y en cuyo caso dicha ley fundacional les otorgare personalidad jurídica, sin embargo para el resto de entidades solamente podemos considerar sujeto pasivo las expresamente citadas, de conformidad con el principio de reserva de ley recogido en la constitución y en el art. 8 de la LGT en relación con el art. 35. En consecuencia el resultado no puede ser otro que el de *numerus clausus*.

Y en cuestión al último de los objetivos planteados el principio de reserva de ley rige por encima de ciertas interpretaciones que no podrían ser contrarias. No obstante la doctrina y la jurisprudencia han servido para aclarar muchísimas cuestiones relativas a la sujeción, o gravamen por un impuesto u otro. Así por ejemplo en relación a la sociedad en formación, que no alcanza personalidad jurídica hasta la inscripción en el Registro Mercantil sin perjuicio de que tenga un NIF provisional y los fundadores puedan realizar negocios jurídicos, la entidad no puede tributar por el IS en tanto no tenga personalidad jurídica. La interpretación acerca del momento hace suyos los negocios jurídicos anteriores y debe tributar por los mismos, atendiendo a la regulación mercantil, por lo que las rentas derivadas de esas operaciones realizadas hasta el cierre del ejercicio, siempre que a esa fecha no se haya presentado en el Registro Mercantil para su inscripción, deben gravarse en régimen de atribución de rentas, es una construcción doctrinal y jurisprudencial.

Del mismo modo, especial relevancia debe darse a las interpretaciones de los autores y de la Dirección General de Tributos, en relación a la incorporación como sujeto pasivo del Impuesto de las sociedades civiles con objeto mercantil. En efecto, al ser una figura novedosa, existen múltiples interpretaciones que van configurando una doctrina en relación a que la sociedad civil obtiene personalidad jurídica mediante la presentación del contrato ante las oficinas censales de la Agencia Tributaria para la obtención del NIF, a deslindar que actividades son mercantiles o no. Ciertamente es que algunos criterios vienen muy marcados por interpretaciones que pueden ser matizadas en los próximos años por la propia Administración y sobre todo por la jurisprudencia.

EN RELACIÓN A LAS PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

Una vez alcanzados los resultados de los objetivos marcados, daremos respuesta a las preguntas planteadas al iniciar este trabajo plasmadas en la introducción del mismo.

En relación a la falta de enumeración en alguno de los listados de algún tipo de sociedad o entidad debemos remitirnos a lo expuesto en el apartado anterior:

Si la sociedad reviste personalidad jurídica, (elemento ajeno en principio al derecho financiero y tributario, ya que se trata de un concepto puramente civil y de teoría general del Derecho, y que ha sido tratado en profundidad en el capítulo III de esta tesis, y que se confiere generalmente mediante constitución o inscripción en el registro correspondiente) será sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades en virtud de lo expuesto en el artículo 7 LIS.

En dicho capítulo III se ha analizado también la existencia de otras entidades, Corporaciones y Asociaciones de interés público que el otorgamiento de la personalidad jurídica vendrá otorgado por una Ley.

En cuanto a las que no tienen personalidad jurídica, tales como los Fondos y entidades de toda índole solamente serán sujeto pasivo si están incluidos. En otro caso no.

Lo mismo ocurre con la inclusión en los listados de entidades exentas o parcialmente exentas, rige igualmente el principio de reserva de ley por lo que a menos que expresamente se incluya estará sujeto y no exento.

Cierto es que determinadas entidades que no tienen personalidad jurídica, gozan de una suerte de personalidad tributaria: nos referimos a las entidades del art. 35.4 de la LGT que hará que ciertas unidades económicas susceptibles de gravamen queden sometidas al sistema de atribución de rentas que hará que, a la postre, cada socio o comunero se atribuya individualmente el resultado alícuota que le corresponde en cuanto a su participación en dicha masa patrimonial carente de personalidad jurídica.

En relación a las cuestiones relacionadas con la inclusión de las sociedades civiles con objeto mercantil como sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, nos hemos planteado que dicho cambio no ha supuesto únicamente un traspaso o cambio de tributación a efectos de este impuesto, sino que, sucintamente, y como se ha expuesto con detalle en el núcleo de la tesis, ello ha comportado en función de las actividades ejercidas un conjunto de cambios complementarios o incompatibilidades con otros impuestos o modos de tributación, y cuestiones paralelas.

Exponemos brevemente algunas de ellas:

- Incompatibilidad con estimación objetiva en IRPF y régimen simplificado o en régimen de recargo de equivalencia en IVA: Abandonar la tributación por IRPF conlleva quedar excluido necesariamente del régimen simplificado de IVA. En global pequeños negocios acostumbrados a tributar por módulos han tenido que modificar o disolver la entidad, o en caso contrario pasar a tributar por impuesto sobre sociedades y régimen general. Lo mismo ocurre respecto de los que estaban acogidos al régimen del recargo de equivalencia.
- Relaciones socio-sociedad: En el régimen anterior sus beneficios tributaban por atribución de rentas. Actualmente obtendrán rentas del trabajo personal, que a su vez serán deducibles para la entidad. Si la sociedad realiza actividades profesionales y está inscrita como sociedad profesional continuará en atribución de rentas. En caso contrario la

relación socio sociedad no conllevará una retribución de trabajo, sino una actividad económica.

- Retribución de administrador: En algunos supuestos podría darse la consideración de que algunos rendimientos obtenidos por el administrador no tuvieren la consideración de deducibles en la entidad, y ser considerados distribución de dividendos.

Finalmente, y en este apartado llegamos a la conclusión de que no está plenamente resuelta la consideración de qué actividades son mercantiles y cuales no, en supuestos dudosos, y el difícil deslinde jurídico-tributario respecto de actividades ejercidas por comunidades de bienes que en realidad son sociedades civiles. En efecto, efectuamos una crítica en relación a la interpretación de la Dirección General de Tributos de manera que las mismas actividades ejercidas por una entidad formalmente dada de alta como comunidad de bienes ejerciendo la misma actividad que una entidad formalmente dada de alta como sociedad civil, reciben diferente tratamiento fiscal, tal y como se ha desarrollado en los apartados correspondientes.

Y respecto a la tercera de las cuestiones planteadas en relación a la consideración de entidades residentes en territorio español en base a lo establecido en el art. 8 de la ley del impuesto, sobre el criterio de fijación del punto de conexión con el territorio español cabe responder lo siguiente:

El citado art. 8 dispone que:

Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Según dicho artículo, y siguiendo los razonamientos de los autores, tal y como se ha expuesto en los apartados correspondientes, sería deseable que se instituyere una cierta prelación o jerarquía entre dichos apartados, ya que en cierto modo la elección del nexo de unión queda al arbitrio de las partes. Además puede conllevar a conflictos relacionados con que más de un territorio considere que le corresponde ejercer su jurisdicción sobre dicha sociedad. En efecto, algunos autores incluso consideran que sería deseable una intervención agresiva en relación a empresas que han fijado fraudulentamente su residencia en territorios de menor tributación.

Sin embargo, el propio principio de residencia fiscal está en crisis, ya que con la globalización y la irrupción del comercio electrónico se hace cada vez más difícil fijar la residencia efectiva. Los tratados de doble imposición y los informes de OCDE intentan dar respuesta, pero no es sencillo. En los próximos años veremos una evolución.

PRINCIPALES CONCLUSIONES Y APORTACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

El trabajo desarrollado nos ha permitido estudiar en detalle un conjunto de sociedades y entidades, algunas conocidas, y otras por poco usuales o por no guardar relación con la profesión habitual de quien suscribe, bastante desconocidas.

Dichas sociedades se han analizado en sus vertientes civil y tributaria, por lo que se han estudiado instituciones correspondientes a la teoría general del Derecho, al concepto de persona jurídica, al momento de su creación, por inscripción o por otorgamiento de la Ley y las principales normas de características jurídicas y de funcionamiento de las mismas, con especial detalle en algunas en concreto por considerar que revestía mayor interés o porqué existe normativa específica de Cataluña. No obstante el trabajo se enmarca en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, con lo que la fiscalidad de dichas entidades y la relación de sujeción

nos ha llevado a estudiar en profundidad la relación jurídico tributaria, los sujetos intervinientes, el hecho imponible, exenciones, residencia y domicilio fiscal, convenios internacionales, etc.

De todo ello, las principales conclusiones son las que se han fijado en los puntos anteriores como respuestas a los objetivos y preguntas de investigación.

Modestamente, nos permitimos concluir que los objetivos y las cuestiones planteadas han sido resueltas:

1. Se ha delimitado el perímetro de sociedades i demás entidades que son sujetos pasivos del impuesto desarrollando y ampliando las enumeraciones del texto de la LIS.
2. Se ha establecido porqué y en base a qué criterios se determina dicha sujeción.
3. Se han estudiado las sociedades que forman parte de los listados y las que no, estableciendo que las que están incluidas lo están bajo un formato de número clausus.
4. La incorporación al impuesto de las sociedades civiles con objeto mercantil conlleva una serie de problemas accesorios que están pendientes de resolver.
5. El punto de conexión residencia fiscal es sumamente frágil, tanto por la redacción de la ley del impuesto, como por la globalización y la irrupción del comercio electrónico.

No obstante, como principales aportaciones de este trabajo podemos establecer las consideraciones en torno a la transición operada por las sociedades civiles y su incorporación como sujetos pasivos del impuesto, ya que durante la confección de la tesis han ido publicándose día a día nuevas resoluciones de la Dirección General de Tributos que han ido perfilando todo el conjunto de cambios conexos al

principal. También la incorporación de dichas entidades a sistemas de contabilidad, presentación de los primeros impuestos sobre sociedades, etc.

Nos permitimos realizar ciertas críticas en relación a que una transición más eficaz y complementaria exigiría una reforma mercantil que delimitará en que casos el objeto desarrollado por dichas entidades es mercantil, y regulara el acceso al registro mercantil de tales entidades facilitando que pudieren presentar libros contables y cuentas anuales en los mismos términos que el resto de sociedades mercantiles.

Se trata asimismo de un tema nuevo, que puede ser de interés para otros investigadores y que entendemos que a medida que los asuntos o conflictos que deriven de dicha transición lleguen a los Tribunales, se modificarán algunos criterios.

FUTURAS INVESTIGACIONES

Realizando el presente trabajo nos han surgido innumerables dudas y cuestiones que sería interesantísimo estudiar en profundidad.

A medida que se avanza más dudas surgen, por lo que muchos temas quedan en el camino y sería recomendable que alguien los retomara y buscara soluciones, mejores interpretaciones, líneas doctrinales, etc.

Por la siempre escasez de tiempo y limitaciones propias han sido muchos los temas que sería necesario retomar.

De todos ellos, por inevitable, por apasionante y por complejo está el tema de la crisis del punto de conexión marcado por de la residencia fiscal en el marco de la globalización, la deslocalización y el comercio electrónico. Configurar dicho punto de conexión para las sociedades con la figura del establecimiento permanente soluciona algunos puntos pero no todos.

Nos gustaría explorar, conocer en profundidad dicho problema y aportar soluciones.

BIBLIOGRAFIA

Agenciatributaria.es, 2017. *Escala del ahorro a aplicar a partir del ejercicio 2016 - Agencia Tributaria*, s.l.: s.n.

ALBALADEJO GARCIA, M., 1981. *DERECHO DE OBLIGACIONES*. 1991 página 9 a 18 ed. BARCELONA: LLIBRERIA BOSCH.

ALBALADEJO, M., 1989. LA PERSONA JURÍDICA. A: *DERECHO CIVIL INTRODUCCIÓN Y DERECHO DE LA PERSONA*. BARCELONA: LIBRERIA BOSCH, pp. 371 - 451.

ALBI IBAÑEZ, EMILIO; PAREDES GOMEZ, RAQUEL; RODRIGUEZ ONDARZA, JOSE ANTONIO, 2014. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. A: *SISTEMA FISCAL ESPAÑOL II*. BARCELONA: PLANETA, pp. 272-295.

ALBIÑANA, C., 1979. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. A: MADRID: ESCUELA DE INSPECCIÓN FINANCIERA, pp. 465-483.

ALCALDE, E. A., 2009. BREVE INTRODUCCIÓN A LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. *ANUARIO DE LA FACULTAD DE DERECHO*, XXVII(1), pp. 57-65.

ALGUACIL MARI, M. P., 2009. LOS FONDOS DE INVERSIÓN ESPAÑOLES EN EL MERCADO INMOBILIARIO INTERNACIONAL. *ACTUM FISCAL*, Volum ENERO.

ALMONACID LAMELAS, V., 2013. SOCIEDADES MERCANTILES MUNICIPALES, REGRESO AL DERECHO. *REVISTA DE DERECHO LOCAL EL DERECHO*.

ALMUDI CID, JOSE MANUEL; GALAN RUIZ, JAVIER; GUTTIERRER LOUSA, MANUEL; RODRIGUEZ ONDARZA, JOSE ANTONIO, 2006. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LA REFORMA PARA 2007. A: *LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*. NAVARRA: CIVITAS, pp. 63-84.

ALVAREZ ARJONA, J. M., 2006. ELEMENTOS COMUNES DE LAS COPERACIONES DE CAPITAL RIESGO. A: *CAPITAL RIESGO (PRIVATE EQUITY) ASPECTOS REGULATORIOS, MERCANTILE S, FINANCIEROS, FISCALES Y LABORALES*. 1ª ed. PAMPLONA: ARANZADI, p. 417.

ALVAREZ GARCIA SANTIAGO Y APARICIO PEREZ ANTONIO, 2010. UN ANÁLISIS DE LA FISCALIDAD DE LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL. *REVISTA UNIVERSIDAD OVIEDO*, Issue 11/2010, pp. 213-224.

ANGEL LUIS VAZQUEZ TORRES, DOMINGO CARBAJO VASCO, FIDELIO LOPEZ PELAEZ, 2010. CAPITAL RIESGO. A: *MANUAL PARA LA FINANCIACIÓN DE LA PYME*. BARCELONA: Ediciones Experiencia S.L., pp. 193-203.

FOGAIN. Available at: <https://www.fogain.com/informacion-sobre-el-fogain/estructura-institucional>

ARPIO SANTACRUZ, J., 2017. EL RÉGIMEN DE LA SOCIEDAD SIN PERSONALIDAD JURÍDICA Y SU RELACIÓN CON EL DE LA COMUNIDAD DE BIENES. *REVISTA DOCTRINAL ARANZADI*, 1(1), pp. 1-36.

ARRANZ PUMAR, G., 2009. CONCEPTO DE MERCADO HIPOTECARIO. A: *EL MERCADO HIPOTECARIO ESPAÑOL. LOS TÍTULOS DEL MERCADO HIPOTECARIO*. MADRID: CUNEF. COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. ADSCRITO A LA COMPLUTENSE, pp. 3-5.

ARRIBAS HERNANDEZ, A., 2010. *APROXIMACIÓN A LA NUEVA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL*. [En línea]
Available at: www.elderecho.com/tribuna/mercantil/Aproximacion-Ley-Sociedades-Capital-Especial_11_195430011.html

BADAS CEREZO, JESUS; MARCO SANJUAN, JOSE ANTONIO, 2015. REGIMEN DE COMUNIDAD DE BIENES Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD. A: *RENTA Y PATRIMONIO*. MADRID: ARANZADI, pp. 15-63.

BAYONA GIMENEZ, J. J., 1996. *LA COMUNIDAD DE BIENES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL*. ALICANTE: UNIVERSIDAD DE ALICANTE.

BEL DURAN, P., 1999. LA SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN Y LA SOCIEDAD COOPERATIVA AGRARIA. A: *SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS AGRARIAS Y LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS TRAS EL CONGRESO DE MANCHESTER*. MADRID: UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID, pp. 114-120.

BELTRAN SANCHEZ, E., 2000. LA AGRICULTURA DE GRUPO: LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN. A: MADRID: UNIVERSIDAD CEU SAN PABLO, pp. 243-272.

BERCOVITZ RODRIGUEZ CANO, R., 2009. *COMENTARIOS AL CÓDIGO CIVIL*. MADRID: ARANZADI.

BLANCO GARCIA, S., 1999. *LA TITULACIÓN DE ACTIVOS EN ESPAÑA*. MADRID: UNIVERSIDAD COMPLUTENSE.

BOKOBO MOICHE, S., 2005. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO: INTERPRETACIÓN Y CALIFICACIÓN. *CRÓNICA TRIBUTARIA*, Issue 114, pp. 27-34.

CABALLERO GONZALEZ, J. M., 1983. EL OBJETO DE LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN. *LA LEY*, pp. 1212-1216.

CALDERON CARRERO, J. M. & MARTIN JIMENEZ, A., 2004. LAS NORMAS ANTIPARAISO FISCAL ESPAÑOLAS Y SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO COMUNITARIO: EL CASO ESPECÍFICO DE MALTA Y CHIPRE TRAS LA ADHESIÓN A LA UNIÓN EUROPEA. *CRÓNICA TRIBUTARIA*, 1(111), p. 91.

CALVO MEJIDE, A. A., 1998. LA RESPONSABILIDAD CIVIL DE LOS ADMINISTRADORES EN LAS SOCIEDADES DE CAPITAL. *EL DERECHO EDITORES*, 1(880), p. 1.

CALVO VÉRGEZ, J., 2014. EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS BUSINESS ANGELS TRAS LA APROBACIÓN DE LA LEY A APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN. *ACTUM FISCAL*, Issue 83, pp. 19-27.

CAMARA, P. C. D. L., 2005. *EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*. MADRID: UNIVERSIDAD REY JUAN CARLOS - DIKINSON.

CARBAJO VASCO, D., 2004. CRISIS Y REFORMA DE LOS CRITERIOS DE RESIDENCIA FISCAL EN UN CONTEXTO DE GLOBALIZACIÓN. *ESTRELLA DIGITAL*, 1(1), pp. 3-23.

CARBAJO VASCO, D., 2016. A: *GPS FISCAL*. VALENCIA : TIRANT LO BLANC, pp. 876-891.

CARMONA FERNANDEZ, N., 2007. LA FISCALIDAD DE LOS NO RESIDENTES EN ESPAÑA: ELEMENTOS SUBJETIVOS. A: *MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL*. MADRID: INSTITUTO ESTUDIOS FISCALES, pp. 256-263.

CARRASCO PERERA, E., 2004. CONSUMIDORES BAILANDO EN PLATAFORMAS DE CROWDFUNDING. *ACTUALIDAD JURÍDICA ARANZADI*, 1(893), pp. 1-10.

CARRERAS ROIG, L., 2011. CONSIDERACIONES EN TORNO AL POSIBLE CARÁCTER MERCANTIL DE LAS COOPERATIVAS *REVESCO*, Issue 106, pp. 55-73.

CASADO JUAN CARLOS, CAMPOY JUAN ALBERTO Y CHULIÁ CARLOS, 1995. A: *LA REGULACIÓN FINANCIERA ESPAÑOLA DESDE LA ADHESIÓN A LA UNIÓN EUROPEA*. 1ª ed. MADRID: BANCO DE ESPAÑA, pp. 29-32.

CASTAN TOBEÑAS, J., 1984. LAS PARTICULARES RELACIONES OBLIGATORIAS. A: *DERECHO CIVIL COMUN Y FORAL*. 2009 ed. MADRID: REUS, pp. 54-168.

CASTILLO DEL CARPIO, I., 2010. *MANUAL DE FONDOS DE PENSIONES*. 17ª ed. MADRID: INVERSOR EDICIONES SL.

CASTILLO, MARIA MERCEDES 2003. LOS ELEMENTOS PERSONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES *CRONICA TRIBUTARIA*, pp. 28-29.

CASTILLO, MARIA MERCEDES, 2007. LA SUCESIÓN EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES *CRONICA TRIBUTARIA*, pp. 69-70.

CERVANTES, C. R., 2008. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN EN ESPAÑA: UN ANÁLISIS HISTÓRICO. *CIREC*, Issue 63, pp. 65-87.

CHULIÁ, F. V., 2015 . REIVINDICACIÓN DE LA COMANDITARIA POR ACCIONES ANTE EL ANTEPROYECTO DE CÓDIGO MERCANTIL DE 2014. *ARANZADI DE DERECHO PATRIMONIAL*, Issue 36, p. 28.

CLEMENTE DE DIEGO, F., 1930. LA RELACIÓN JURÍDICA. A: *INSTITUCIONES DE DERECHO CIVIL ESPAÑOL*. MADRID: IMPRENTA JUAN PUEYO, pp. 60-142.

COBOS GOMEZ, J. M. & FERNANDEZ DE LORENZO, G., 2014. PRINCIPIOS Y CLAVES DE LA REFORMA FISCAL 2014. *ACTUM FISCAL*, 1(93), pp. 1-3.

COLOMER ESPINET, A., 2009. A: *LOS BUSINESS ANGELS, INNOVANDO EN LA CULTURA DE FINANCIACIÓN DE LAS EMPRESAS*. MADRID: DIRECCION GENERAL DE POLÍTICA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA DEL MINISTERIO DE INDUSTRIA, TURISMO Y COMERCIO, pp. 44-47.

CORDERO GONZALEZ, MARIA; CALVO VERGEZ, JUAN, 2010. ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE. A: *IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*. MADRID: ARANZADI, pp. 143-209.

CORTES DOMINGUEZ, M., 1965. LOS SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. *REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, 1(48), pp. 9-16.

COZAS, J. M., 2012. LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA DE CARÁCTER FINANCIERO. pp. 19-24.

CUENCA ANAYA, J., 1983. SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN: CONSTITUCIÓN, REPRESENTACIÓN Y RÉGIMEN FISCAL. *RDN*, pp. 363-428.

DE FUENTES MURILLO, S., 1999. A: *LAS ASOCIACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN EL DERECHO ESPAÑOL*. MADRID: COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES DE ESPAÑA, p. 89.

DELGADO SANCHO, C. D., 2011. *QUANTOR EL DERECHO*. Available at: www.quantor.elderecho.com

DIAZ ESTELLA, F., 2016. DERECHO MERCANTIL. 1(1), pp. 19-20.

DIEZ PICAZO, LUIS; ANTONIO GULLON, 1973. INSTITUCIONES DE DERECHO CIVIL. A: 1973 páginas ed. MADRID: TECNOS, p. 175 a 186.

DOLZ, J. A., OCTUBRE 2015. LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITAL VARIABLE (SICAV). A: *ESTUDIO SOBRE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITAL VARIABLE (SICAV). CASO PRACTICO: MORINVEST SICAV*. VALENCIA: UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA, pp. 73-80.

DOMINGUEZ BARRERO FELIX; LOPEZ LABORDA JULIO, 2004. ¿PORQUE AHORRA LA GENTE EN PLANES DE PENSIONES INDIVIDUALES?. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, Issue 27, pp. 8-14.

DUARTE SANCHEZ, A., 2017. CRISIS DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LA RESIDENCIA FISCAL Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. *QUINCENA FISCAL*, 1(12), pp. 1-15.

DURAN-SINDREU BUXADÉ, A., 2015. LA NUEVA FISCALIDAD DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES. *ACTUM FISCAL*, Issue 95, pp. 2-19.

EOI, F., 2004. LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN COMO ENTIDADES GENERADORAS DE EMPLEO, DESARROLLO Y ECONOMÍA SOCIAL. A: s.l.:ESCUELA DE ORGANIZACIÓN INDUSTRIAL, pp. 124-134.

ESEVERRI MARTINEZ ERNESTO, LOPEZ MARTINEZ JUAN, PEREZ LARA JOSE MANUEL, DAMAS SERRANO ANTONIO, 2015. A: *MANUAL PRACTICO DE DERECHO TRIBUTARIO PARTE GENERAL*. VALENCIA: TIRANT LO BLANC, p. 283 a 289.

FALCÓN, M., 1889. EXPOSICIÓN DOCTRINAL DEL DERECHO CIVIL ESPAÑOL, COMÚN Y FORAL. A: BARCELONA: s.n., p. 383.

FAUS, M., 2011. *BREVIARIO MERCANTIL*. BARCELONA: VLEX.

FENELLÓS, L. B., 2010. TRIBUTACIÓN DERIVADA DE LA INVERSIÓN EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA. *CUADERNOS DE FORMACIÓN*, Volum 12/2011, pp. 43-53.

FENELLÓS, L. B., 2010. TRIBUTACIÓN DERIVADA DE LA INVERSIÓN EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA. *CUADERNOS DE FORMACIÓN*, Volum 12/2011, pp. 43-53.

FERNANDEZ LOPEZ, R. I., 2006. NATURALEZA Y CARACTERES DE LAS COMUNIDADES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN. A: *RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES DE MONTES*. 1 ed. VIGO: BIBLIOTECA DE DERECHO MUNICIPAL, pp. 45-50.

FERREIRO LAPATZA, J. J., 2013. *CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*. MADRID: MARCIAL PONS.

FINANCIEROS, C. D. E., 2009. TEMARIO PREPARACION OPOSICIONES INSPECCION HACIENDA. *CEF*.

FOGAIN, 2013. *FOGAIN*. Available at: WWW.FOGAIN.ES

GALLEGO DOMINGUEZ, I., 2010. *INICIACIÓN A LOS PLANES Y FONDOS DE PENSIONES*. CORDOBA: UGT ANDALUCIA ESCUELA FRANCISCO LARGO CABALLERO.

GALLOFRE CASTELLANOS, M., 2015. LA CAPACIDAD EN LA CONSTITUCION DE LAS FUNDACIONES. En: *LAS FUNDACIONES PRIVADAS EN EL DERECHO CIVIL DE CATALUÑA*. BARCELONA: UNIVERSIDAD DE BARCELONA, pp. 62-86.

GARCIA NOVOA, C., 2001. CONSIDERACIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. *QUINCENA FISCAL*, II(15), pp. 16-21.

GARCIA NOVOA, C., 2010. *LUCES Y SOMBRAS DEL SISTEMA DE ESTIMACIÓN OBJETIVA*, SANTIAGO DE COMPOSTELA: s.n.

GARCIA PRATS, A., 2009. LOS MODELOS DE CONVENIO, SUS PRINCIPIOS RECTORES Y SU INFLUENCIA SOBRE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. *CRONICA TRIBUTARIA*, 1(1), pp. 101-123.

GARCIA ROZADO GONZALEZ BEGOÑA, CARRACEDO GONZALEZ NURIA ESMERALDA, CID-HARGUINDEY ROMERO ANA, GARCIA GARCIA CONCEPCIÓN, HUIDOBRO ARREBA IGNACIO, JAQUETOT GARRE NATALIA, MARTIN AYALA JOSE MANUEL, RODRIGUEZ VARO MANUEL, 2008. *GUIA IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*. 2ª ed. MADRID: WOLTERS KLUVER.

GARCIA SINDE, I., 2015. ¿ES POSIBLE PRACTICAR LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA A SUJETO PASIVO DE IVA QUE REALIZA ENTREGAS DE BIENES A UN COMERCIANTE MINORISTA SIN REPERCUTIR EL RECARGO DE EQUIVALENCIA?. *CRÓNICA TRIBUARIA*, Issue 1/2015, pp. 9-20.

GARCIA VILLARRUBIA, M., 2011. ¿PUEDE SER DECLARDO EN CONCURSO DE ACREEDORES UN FONDO DE INVERSIÓN COLECTIVA?. *EL DERECHO. BOLETIN MERCANTIL*, Issue 34.

GARCIA YAIZA, GARCIA JUAN, 2006. FISCALIDAD DE LOS PLANES Y FONDOS DE PENSIONES EN ESPAÑA. EVOLUCIÓN Y ACTUALIDAD.. *CIENCIA Y SOCIEDAD*, XXIII(3), pp. 429-449.

GARCÍA-VILLARUBIA, M., 2009. DECLARADO EL CONCURSO DE UNA SOCIEDAD MIEMBRO DE UNA UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS. ¿QUE CONSECUENCIAS TIENE SOBRE LA UNIÓN Y DE SUS SOCIOS?. *BOLETIN DE MERCANTIL EL DERECHO*, Issue 14.

GOMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M., 2014. VENTAJAS FISCALES DE LAS APORTACIONES Y LAS PRESTACIONES DE LOS PLANES DE PENSIONES Y SISTEMAS ALTERNATIVOS DE PRESTACIÓN SOCIAL. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVIII, pp. 264-265.

GOMEZ MARTIN ARAGON, C., 1999. *LOS FONDOS DE TITULIZACIÓN HIPOTECARIA*. MADRID: REVISTA EXPANSIÓN.

GOMEZ-LIMON RODRIGUEZ JOSE ANTONIO Y BERBEL VECINO JULIO, 2000. ANALISIS DE LA NEUTRALIDAD GLOBAL DEL RÉGIMEN ESPECIAL DEL IVA PARA LA AGRICULTURA EN SU APLICACIÓN EN ESPAÑA Y EN LA COMUNIDAD ANDALUZA. *Revista española de economía agraria*, Issue 170, pp. 233- 251.

GONZALO LOPEZ, V., 1996. SOCIEDAD IRREGULAR Y PERSONALIDAD JURÍDICA. *EL DERECHO EDITORES , JURISPRUDENCIA*.

GONZALO, P. B., 2006. *MANUAL DE DERECHO COOPERATIVO*. BARCELONA: BOSCH.

HATTENHAUER, H., 1987. DE LA OBLIGATIO A LA RELACIÓN OBLIGATORIA. A: *CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO CIVIL INTRODUCCIÓN HISTÓRICO DOGMÁTICA*. BARCELONA: ARIEL, pp. 78-93.

IGLESIAS, J., 1972. CONCEPTO Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA OBLIGACIÓN. A: *DERECHO ROMANO INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO*. BARCELONA: ARIEL, pp. 371-375.

INVERCO, 2017. *LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA Y LOS FONDOS DE PENSIONES. Informe 2016 y perspectivas 2017*, s.l.: s.n.

IRRUZUBIETA, C. V., 2010. *COMENTARIOS AL CODIGO CIVIL*. BARCELONA: VLEX.

IRUZUBIETA, C. V., 2009. *COMENTARIOS A LA LEY DE REGIMENT JURIDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMUN*. BARCELONA: VLEX.

JAVIER ARGENTE ÁLVAREZ; CARLOS ARVERAS ALONSO; MIGUEL GIL DEL CAMPO; ÁNGEL MÁRQUEZ RABANAL; JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ; FRANCISCO MANUEL MELLADO BENAVENTE; ANTONIO RODRÍGUEZ VEGAZO, 2007. CAPÍTULO XXI. RÉGIMENES ESPECIALES. A: E. F. CISS, ed. *GUÍA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS*. VALENCIA: WOLTERS KLUWER, pp. 1115-1123.

JUAN MARTIN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, JOSE M TEJERIZO LOPEZ, GABRIEL CASADO OLLERO, 2015. *HECHO IMPONIBLE Y ESTRUCTURA DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA*. 26ª ed. MADRID: TECNOS.

JULIA IGUAL J F ; SERVER IZQUIERDO R. J., 1990. LAS ORGANIZACIONES Y AGRUPACIONES DE PRODUCTORES AGRARIOS DE ESPAÑA Y LA CEE. *COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA, MINISTERIO AGRICULTURA PESCA Y ALIMENTACIÓN*, Issue 2, pp. 26-28.

JURISTO SANCHEZ, R., 2010. *LA UNION TEMPORAL DE EMPRESAS CONTRATISTAS DE OBRAS*. 1ª ed. MADRID: ARANZADI.

LABATUT SERER, G., 2013. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD DE LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS. *ACTUM MERCANTIL & CONTABLE*.

LACRUZ BERDEJO, JOSE LUIS; SANCHO REBULLIDA, FRANCISCO DE ASIS; LUNA SERRANO, AGUSTIN; DELGADO ECHEVERRIA, JESUS; RIVERO HERNANDEZ, FRANCISCO; RAMS ALBESA, JOAQUIN, 1993. SUCESIÓN MORTIS CAUSA. A: *DERECHO DE SUCESIONES*. BARCELONA: JOSE MARIA BOSCH EDITOR SA, pp. 9-11.

LASARTE GONZALEZ, C., 2015. DERECHO DE OBLIGACIONES. A: *PRINCIPIOS DE DERECHO CIVIL II*. MADRID: MARCIAL PONS, pp. 2-8.

LETE ACHIRICA, C., 2000. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN. *LA NOTARÍA*, Issue 2/2000.

LOPEZ, A. & MONTES, V. ed., 1998. LA RELACIÓN JURÍDICA. A: *DERECHO CIVIL PARTE GENERAL*. VALENCIA: TIRANT LO BLANC, pp. 459-495.

MARIA JOSE MORILLAS JARILLO; MANUEL IGNACIO FELIU REY, 2002. *CURSO DE COOPERATIVAS*. 2 ed. MADRID: TECNOS.

MARI, M. P. A., 2001. BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LAS COOPERATIVAS TRAS LA LEY ESTATAL 27/1999. *REVISTA DE DERECHO FINANCIERO*, 51(262), pp. 940-956.

MARINA BALBOA RAMÓN; JOSÉ MARTÍ PELLÓN, 2011. SENSIBILIDAD DE LA OFERTA DE CAPITAL RIESGO A CAMBIOS EN EL MARCO REGULATORIO. *REVISTA DE ECONOMICA APLICADA*, XIX(55), pp. 61-94.

MARTIN GARCIA MANUEL; REYES RODRIGUEZ RAFAEL, 2003. EL IVA EN LA AGRICULTURA. NUEVE AÑOS DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL. *ECONOMIA AGRARIA*, Issue 175, pp. 9-40.

MARTINEZ LAGO, MIGUEL ANGEL; GARCIA DE LA MORA, LEONARDO;, 2007. SUJETOS ACTIVOS. A: *LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO*. MADRID: IUSTEL, 4ª EDUCIÓN, p. 349.

Martinez-Echevarria, A., 2012. Las sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo: su ámbito operativo y sus funciones. A: *El capital-riesgo: su operativa*. s.l.:Thomson-Reuters-Aranzadi, pp. 91-148.

MARTINEZ-ECHEVARRIA, A., 2012. LAS SOCIEDADES GESTORAS DE ENTIDADES DE CAPITAL-RIESGO: SU AMBITO OPERATIVO Y SUS FUNCIONES. A: *EL CAPITAL RIESGO: SU OPERATIVA*. s.l.:THOMSON-REUTERS-ARANZADI, pp. 91-148.

MEDINA, E. R., 1991. NOVEDADES EN EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA. *PERSPECTIVAS DEL DERECHO FINANCIERO*, Issue 35, pp. 54-64.

MENÉNDEZ, A. M., 1991. SOCIEDAD ANÓNIMA E INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL. A: *Anales de la Academia Matriense del Notariado*. s.l.:s.n., p. 44.

MIQUEL, J., 1987. DERECHO DE OBLIGACIONES Y CONTRATOS. A: *CURSO DE DERECHO ROMANO*. BARCELONA: PROMOCIONES Y PUBLICACIONES UNIVERSITARIAS SA, pp. 333-338.

MIRANDA, E. M., 2002. LAS SOCIEDADES CIVILES Y EL REGISTRO MERCANTIL. *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, Issue 6º, p. 448.

MODESTO FALCÓN; PRÓLOGO DE VICENTE ROMERO Y GIRÓN, 1889. CÓDIGO CIVIL ESPAÑOL: CORREGIDO CON ARREGLO AL TEXTO DE LA EDICIÓN MANDADA A PUBLICAR POR EL REAL DECRETO DE 24 DE JULIO DE 1889 EN CUMPLIMIENTO DE LA LEY DE 26 DE MAYO DE 1889. A: MADRID: GÓNGORA, p. 313 y 314.

MOLINA, F. J. M., 2001. ASPECTOS SOCIETARIOS DE LAS MUTUALIDADES. A: *CUADERNOS MERCANTILES*. MADRID: EDERSA, pp. 320-328.

MONTOYA BARBAL, M. D. P., 2013. EL PODER TRIBUTARIO. A: *DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: PARTE GENERAL*. BARCELONA: ATELIER, pp. 179-203.

MUÑOZ BAÑOS, C., 1990. COMPENDIO DE DERECHO FINANCIERO Y SISTEMA FISCAL ESPAÑOL. A: MADRID: ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA, pp. 131-139.

MUÑOZ VILLARREAL, A., 2013. LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. *CRONICA TRIBUTARIA*, 1(6), pp. 63-76.

O' CALLAGHAN MUÑOZ, X., 2004. *COMPENDIO DE DERECHO CIVIL*. MADRID: EDESA.

OLABARRIETA PAULES, I., 2015. EL CAPITAL RIESGO COMO INSTRUMENTO DE FINANCIACIÓN DE LA EMPRESA ESPAÑOLA. *CUADERNOS DE FORMACIÓN*, 19/2015(10/15), pp. 132-133.

PAGES GALTES, J., 2006. CUESTIONES GENERALES. A: M. PONS, ed. *FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES MUNICIPALES*. MADRID: JURIDICAS Y SOCIALES, pp. 11-21.

PALLARES RODRIGUEZ, ROSARIO; GONZALEZ QUINTANA, MARIA JOSE; RODRIGUEZ ARIZA, LAZARO; CARRASCO DIAZ, DANIEL, 2004. CONCEPTO DE ASOCIACIÓN. A: *LAS ASOCIACIONES: RÉGIMEN CONTABLE Y RÉGIMEN FISCAL*. NAVARRA: ARANZADI, pp. 29-50.

PATON GARCIA, G., 2008. LA INCIDENCIA DE LA FISCALIDAD EN EL URBANISMO: OPERACIONES DE EJECUCIÓN URBANÍSTICA Y ENTIDADES INTERVINIENTES. *ACTUM FISCAL*, 1(15), pp. 1-12.

PAZ ARES, C., 1991. *COMENTARIOS DEL CÓDIGO CIVIL*. MADRID: MINISTERIO DE JUSTICIA.

PAZ-ARES, C., 1993. COMENTARIO AL TÍTULO VIII. DE LA SOCIEDAD. A: *COMENTARIO DEL CÓDIGO CIVIL, T.II*. MADRID: s.n., p. 1340.

PAZ-ARES, C., 1995. SOCIEDAD INTERNA. A: *ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA*. MADRID: CIVITAS, pp. 6333-6334.

PEDREGAL CAÑEDO, M., 1889. *TEXTO Y COMENTARIOS AL CÓDIGO CIVIL ESPAÑOL*. MADRID: s.n.

PERE SABATÉ PRATS; XAVIER SABI MARCANO; RAMÓN SALADRIGUES I SOLÉ, 2000. COOPERATIVAS VERSUS SOCIEDADES MERCANTILES: EL CASO DE LA COMERCIALIZACIÓN DE LA FRUTA EN LA PROVINCIA DE LLEIDA. *CIRIEC*, p. 1400.

PEREZ ARRAIZ, J., 2003. *PROBLEMAS QUE PLANTEA EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN LA CUANTIFICACION DEL IRPF A LA LUZ DE LA CONSTITUCION ESPAÑOLA*. Available at: www.aedf-ifa.org

PEREZ PAREDES, E., 2012. LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA. A: *ANUARIO ARAGONES DEL GOBIERNO LOCAL*. ZARAGOZA: GOBIERNO DE ARAGÓN, pp. 361-402.

PIÑAR MAÑAS, J. L., 1996. EL DERECHO DE FUNDACIÓN COMO DERECHO FUNDAMENTAL. *DERECHO PRIVADO Y CONSTITUCIÓN*, 1(9), pp. 147-183.

PUIG FERRIOL, LLUIS; GETE-ALONSO CALERA, MARIA CARMEN; GIL RODRIGUEZ, JACINTO; HUALDE SANCHEZ, JOSE JAVIER, 1998. LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN OBLIGATORIA. A: *MANUAL DE DERECHO CIVIL*. MADRID: MARCIAL PONS, pp. 53-65.

PUNTAS, A. D., 2012. EL DELITO FISCAL NOVEDADES Y ACTUALIDAD. *ACTUM FISCAL*, Issue 59, p. 12.

QUERALT SOLARI, N., 2013. *LEFEBRE EL DERECHO*. Available at: www.elderecho.com

QUESADA SANCHEZ, A. J., 2003. *LAS SOCIEDADES CIVILES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL*. Málaga: Univerddidad de Málaga.

QUIRÓS, M. P. Y. B. D., 2001. DERECHOS REALES. DERECHO HIPOTECARIO. A: CUARTA ed. MADRID: COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD, MERCANTILES Y DE BIENES MUEBLES, p. 481 a 493.

QUIRÓS, M. P. Y. B. D., 2006. EL ANTEPROYECTO DEL CÓDIGO CIVIL ESPAÑOL. A: MADRID: s.n., p. 37 a 53.

RAFAEL MÍNGUEZ; JAIME DE LA TORRE, 2013. LOS FONDOS DE ACTIVOS BANCARIOS (FAB) O "PATRIMONIOS SEPARADOS" COMO INSTRUMENTOS DE REESTRUCTURACIÓN BANCARIA. *REVISTA DEL MERCADO DE VALORES*, Issue 13.

RAMIREZ MEDINA, E., 2011. *TRATAMIENTO FISCAL DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA. FISCALIDAD ESPAÑOLA. ANÁLISIS COMPARADO*. BARCELONA: s.n.

RODRIGUEZ RODRIGUEZ, A., 2010. RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS; ASPECTOS PRÁCTICOS. *ALTA FISCALIDAD INTERNACIONAL ESCUELA HACIENDA PUBLICA INSTITUTO ESTUDIOS FISCALES*, 1(12), pp. 261-271.

ROSADO, L. B., 2006. TEMA XI. UNA CONCRETA ESFERA DE PODER PÚBLICO: LA UNIÓN EUROPEA Y EL COOPERATIVISMO. A: P. M. P. (directora), ed. *ECONOMÍA SOCIAL Y COOPERATIVISMO*. s.l.:LEX NOVA, p. 224.

RUBIO, F. G., 2011. Actividad administrativa de garantía económica y crisis. Caracterización y perspectivas. A: *El Derecho público de la crisis económica. Transparencia y sector Público. Hacia un nuevo derecho administrativo*. Palma de Mallorca: Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 417-437.

RUIZ GARROS, SERGIO; BLASCO MERINO, JOAQUIN;, 2015. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS SOCIEDADES CIVILES CON PERSONALIDAD JURÍDICA Y OBJETO MERCANTIL A PARTIR DE 1 DE ENERO DE. *CEF REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN*, 1(393), pp. 61-132.

RUIZ-RICO RUIZ, J. M. & MORENO-TORRES HERRERA, M. L. ed., 2007. LA RELACIÓN JURÍDICA Y EL DERECHO SUBJETIVO. A: *CONCEPTOS BÁSICOS DE DERECHO CIVIL*. VALENCIA : TIRANT LO BLANC, pp. 61-77.

SABATER BAYLE, E., 2005. LA COMUNIDAD DE BIENES TACITA: UNA ALTERNATIVA PARA RESOLVER LAS CRISIS DE LA PAREJA ESTABLE. A: *FAMILIA, MATRIMONIO Y DIVORCIO EN LOS ALBORES DEL SIGLO XXI*. PAMPLONA: UNED-EL DERECHO- IDAFE, pp. 374-379.

SAINZ DE BUJANDA, F., 1975. *SISTEMA DE DERECHO FINANCIERO*. 2 ed. MADRID: UNIVERSIDAD COMPLUTENSE.

SÁNCHEZ, A. J. Q., 2009. LA PERSONIFICACIÓN DE LAS SOCIEDADES CIVILES. ANÁLISIS HISTÓRICO-JURÍDICO DEL ARTÍCULO 1669 DEL "CÓDIGO CIVIL ESPAÑOL". *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXII*, pp. 133-181.

SANCHO, C. D. D., 2011. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA. *BOLETIN QUANTOR FISCAL NUM. 223*.

SANZ JARQUE, J. J., 1986. ASOCIACIONISMO AGRARIO: ORGANIZACIONES PROFESIONALES AGRARIAS Y CÁMARAS AGRARIAS. *DERECHO AGRARIO Y ALIMENTARIO*, pp. 89-93.

SANZ LOPEZ, RAFAEL; LUCAS DURAN, MANUEL;, 2015. IMPLICACIONES TRIBUTARIAS DEL CROWFUNDING O FINANCIACIÓN COLECTIVA. *QUINCENA FISCAL*, 1(9), pp. 10-23.

SAVIGNY, F. C. V., 1839. *SISTEMA DE DERECHO ROMANO ACTUAL*. 2009 ed. ALICANTE: BIBLIOTECA VIRTUAL MIGUEL DE CERVANTES.

SAVIGNY, F. C. V., 1878. DEFINICIÓN DE LAS RELACIONES DE DERECHO Y SUS DIFERENTES ESPECIES. A: *SISTEMA DE DERECHO ROMANO ACTUAL*. MADRID: F GONGORA, pp. 257-303.

SEMPERE, C. P., 2001. LA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA. *REVESCO*, Issue 74, p. 17.

SERRANO ANTON, F., 2003. LA MODIFICACIÓN DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL. INTERPRETACION Y NOVEDADES DE LA VERSIÓN DEL AÑO 2000: LA ELIMITACIÓN DEL ART. 14 SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. *CRONICA TRIBUTARIA*, 1(1), pp. 67-99.

SERRANO GALAN, R., 2008. LA FISCALIDAD EN EL URBANISMO EMPRESARIAL. *ACTUM FISCAL*, Issue 11, pp. 1-65.

SIEIRO CONSTENLA, M., 2002. LAS COMUNIDADES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN. SU ESPECIALIDAD FISCAL. *REVISTA DE DERECHO FINANCIERO*, 52(264), pp. 447-468.

SIMON ACOSTA, E., 2015. EL APOYO FISCAL AL MECENAZGO CULTURAL. *ACTUALIDAD JURÍDICA ARANZADI*, 1(910), pp. 1-10.

SIOTA ALVAREZ, M., 2013. LA RESIDENCIA FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. *CRÓNICA TRIBUTARIA*, 1(149), pp. 199-236.

SOCIEDADES, M., 2015. *QUANTOR EL DERECHO*.

TANDAZO RODRIGUEZ, A., 2013. LAS COMUNIDADES DE MONTES VECINALES EN MANO COMÚN COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. *CRÓNICA TRIBUTARIA*, Issue 6/2013, pp. 83-88.

TAPIA HERMIDA, A. J., 2004. LA LEY 35/2003 DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA: UNA APROXIMACIÓN A SU CONTENIDO. *REVISTA DE DERECHO BANCARIO Y BURSÁTIL*, Issue 23, p. 220.

TEJERIZO LOPEZ, J. M., 2008. EL REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS COOPERATIVAS EN ESPAÑA. *REVISTA VASCA DE ECONOMÍA SOCIAL*, Issue 4, pp. 41-78.

TENA, J. G., 1955. LAS SOCIEDADES IRREGULARES. A: *ESTUDIOS DE DERECHO MERCANTIL*. MADRID: s.n., pp. 1326-1333.

TRONCOSO REIGADA, A., 2009. LA HUIDA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA HACIA EL DERECHO PRIVADA Y LA PRIVATIZACIÓN DE LOS SERVICIOS

PÚBLICOS.. *ANUARIO FACULTAD DE DERECHO UNIVERSIDAD DE ALCALA*, 31(105), pp. 31-36.

TRUJILLO DIEZ, I. J., 2000. EL VALOR JURÍDICO DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS, A PROPÓSITO DE LA LEY 27/99. *REVISTA CRÍTICA DE DERECHO INMOBILIARIO*.

URBANEJA CILIAN, J., 2014. LA REESTRUCTURACIÓN DEL SISTEMA FINANCIERO ESPAÑOL. EL PROCESO DE REFORMA TRAS LA ASISTENCIA FIANCIERA A LA BANCA ESPAÑOLA. *REVISTA JURÍDICA DE CASTILLA Y LEON*, 1(32), pp. 1-46.

URQUIZU CAVALLE, A., 2013. BENEFICIOS EMPRESARIALES Y RENTAS PASIVAS EN EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL ENTRE ESPAÑA Y HONG KONG. *QUINCENA FISCAL*, 1(4), pp. 3-43.

URQUIZU CAVALLE, A., 2014. LAS FUNDACIONES DE INTERÉS PRIVADO EN LA REPÚBLICA DE PANAMÁ: INSTRUMENTO JURÍDICO DE PLANIFICACIÓN FISCAL Y APLICACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON ESPAÑA. *QUINCENA FISCAL*, 1(19), pp. 3-4.

VALDES COSTA, R., 1967. PRINCIPIO DE LA IGUALDAD DE LAS PARTES DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA. *REFORMA TRIBUTARIA PARA AMERICA LATINA*, Volum III, pp. 103-119.

VAQUERO GARCIA, A., 2009. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. *DOCUMENTACIÓN ADMINISTRATIVA*, Issue 282-283, pp. 169-197.

VASCO, D. C., 2009. ALGUNAS NOTAS SOBRE PERSONALIDAD JURÍDICA. *QUANTOR FISCAL*, pp. 6-10.

VICENTE CONDE Y JAVIER PEREZ CUENCA, 2013. ASPECTOS JURÍDICOS Y FISCALES DE LOS FONDOS DE ACTIVOS BANCARIOS. *REVISTA DE DERECHO MERCANTIL EL DERECHO*, Issue 11.

XULIA, F. V., 1976. COMENTARIOS SOBRE LAS MUTUAS ASEGURADORAS. *REVISTA CRITICA DE DERECHO INMOBILIARIO*.

ZEJALBO MARTIN, J., 2013. *NOTARIOS Y REGISTRADORES*. Available at: WWW.NOTARIOS Y REGISTRADORES.COM



UNIVERSITAT
ROVIRA i VIRGILI