

Supuesto de Hecho

El consultante manifiesta que ha sido subcontratado por una empresa pública para realizar prestaciones de servicios administrativos varios que van desde la simple gestión hasta actuaciones administrativas que requieren una alta cualificación. A su vez manifiesta que él habría subcontratado el servicio con una sociedad civil de la que es socio mayoritario.

Cuestión planteada

Valoración de la prestación de servicios realizada por sociedad civil al consultante y aplicación a dicha valoración de las reglas de entidades vinculadas.

Contestación

Se parte de la hipótesis de que los servicios prestados constituyen el desarrollo de una **actividad económica**.

El artículo 1665 del Código Civil establece que la sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias.

Por su parte el artículo 1669 del Código Civil dispone que 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; añadiendo que esta clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.

De acuerdo con dicha regulación, los servicios que constituyen el objeto de la sociedad civil serían prestados por sus miembros, que pueden contratar con los terceros en nombre de la sociedad civil u ocultando a los terceros dicha condición y contratando en su propio nombre y no en el de la sociedad, supuesto en el que el reproducido artículo 1669 del Código Civil establece que la sociedad no tendrá personalidad jurídica y se registrará por las disposiciones correspondientes a las comunidades de bienes.

Haciendo referencia a la cuestión consultada, debe señalarse que de la consulta planteada parece deducirse que se estaría ante el segundo caso de los expresados, de tal forma que el consultante habría contratado con la empresa pública en su propio nombre, si bien en el ámbito de las relaciones internas entre el consultante y la sociedad civil, el servicio se consideraría realizado por la sociedad civil o, en los términos utilizados por el consultante, “subcontratado” a dicha sociedad civil.

De ser ese el caso, no se trataría, como pretende el consultante, de dos prestaciones de servicios distintas; una, la efectuada por el consultante a favor de la empresa pública, y otra de idéntico contenido, prestada por la sociedad civil a favor del consultante, y respecto de la cual el consultante cuestiona la aplicación de las reglas de operaciones vinculadas establecidas en el artículo 41 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 (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF-.

Por otro lado, debe señalarse que las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las comunidades de bienes y sociedades civiles, entre otras) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF. A su vez, el artículo 88 del mismo texto legal añade que las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la **actividad** o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios o comuneros.

Lo anterior supone que en el supuesto de una comunidad de bienes o sociedad civil que desarrolle una **actividad económica** los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de **actividades económicas**.

Ahora bien, para lo que hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la **actividad económica** se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios -elementos definitorios de una **actividad económica** - corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los comuneros deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y **económicos** de la **actividad** recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la **actividad** por la entidad procede acotarlo con otra matización: la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada **actividad**, tales normas permitan su ejercicio por la entidad.

Considerando por tanto, a falta de otros datos, la existencia de una única prestación de servicios, y en cuanto a su consideración a efectos del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, debe tenerse en cuenta que el contrato se habría celebrado entre la Empresa pública y el consultante, de tal forma que sería éste y no la sociedad civil el obligado a la prestación de los servicios contratados, sin que se deduzca asimismo que en la contratación realizada con la empresa pública se hubiera admitido por ésta la cesión del contrato o su subcontratación.

Teniendo en cuenta lo anterior y que además el objeto del contrato está constituido por lo que el consultante califica como servicios de gestión y actuaciones administrativas, parece que no podría entenderse que los rendimientos derivados de los servicios contratados por el consultante deban considerarse como renta obtenida por la sociedad civil, a efectos de la aplicación del referido artículo 8.3 de la LIRPF.

Por tanto y dejando al margen de la presente consulta, al no ser objeto de la misma, las relaciones internas entre socios y entre sociedad y socios y sus posibles efectos fiscales derivados de los pagos y contraprestaciones a que pudieran dar lugar, en principio y a falta de otros datos, los rendimientos derivados de la prestación de los servicios objeto del contrato, que se consideran como hipótesis inicial procedentes del ejercicio de **actividades económicas**, deben considerarse correspondientes a la persona obligada a prestarlos de acuerdo con el contrato celebrado con la Empresa pública y no a la sociedad civil, siendo dicha persona la que habrá actuado como prestador de dichos servicios ante la Empresa Pública y la que perciba los pagos correspondientes a los servicios prestados, lo que implica que asimismo deben imputarse al consultante los gastos incurridos por el consultante en la obtención de dichos rendimientos, suponiendo su tributación por el método de estimación directa, pudiendo incluirse dentro de dichos gastos los incurridos en la obtención de los rendimientos.

En cuanto a dichos gastos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, el rendimiento neto de las **actividades económicas** se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de **actividades económicas**, nos lleva al artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), que en su apartado 3 dispone que “en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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”.

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la **actividad**, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la **actividad económica**.

En ese sentido, no pueden incluirse dentro de tales gastos los servicios prestados por el propio consultante, aunque en el ámbito de sus relaciones internas los considerara prestados por la sociedad, ni puede considerarse a efectos de dichos gastos, como antes se ha referido, la existencia de dos servicios de contenido idéntico, uno prestado por el consultante a la Empresa pública y el mismo servicio, pero considerándolo prestado por la sociedad civil al consultante.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.