

■ TEAC. (Vocalía I^a)

- Resolución de 23 de noviembre de 2006 (nº 00/2078/2004) Unificación de criterio.

En los casos en que para el ejercicio de una actividad profesional se exija titulación específica y también el ejercicio de forma conjunta, los rendimientos obtenidos por la comunidad o sociedad civil que lo desarrolle serán imputados a los miembros que posean la titulación exigida para su ejercicio individual.

A instancia del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, la resolución del recurso interpuesto declara que, en los casos en que el ejercicio de una determinada actividad profesional esté reglado de forma que se exija una titulación específica y también el ejercicio de forma conjunta, los rendimientos obtenidos por una comunidad o

sociedad civil que desarrolla dicha actividad profesional, deben ser imputados exclusivamente a los miembros o partícipes que posean la titulación exigida para su ejercicio individual.

La solución parece llena de lógica, pero ello no significa que estemos ante una interpretación en cierto modo correctora de lo ordenado en la propia Ley, además de que se susciten algunas cuestiones referentes a los demás socios o familiares que deberán también resolverse, como hace para el caso el Tribunal Central.

Fundamentos de Derecho

Tercero: De la normativa anterior se puede concluir que, el régimen de atribución de rentas es un mecanismo para atribuir rentas, por ello esta técnica no altera en ningún caso la naturaleza de las rentas recibidas que será la "derivada de las actividades o fuente de donde procedan", por lo que los entes en régimen de atribución de rentas que desarrollen una actividad empresarial o profesional deben atribuir los rendimientos a los miembros que "de forma habitual, personal y directa" realicen la explotación empresarial o profesional, y en principio, se presupone que dichos requisitos concurren en quien figura como titular de la actividad ...

Cuarto: Que en línea con la anterior argumentación, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en Sentencia de 27 de mayo de 2002 se ha pronunciado sobre la individualización de rentas en el caso de una sociedad civil constituida por miembros de la unidad familiar y dedicada a prestación de servicios de arquitectura, para lo cual ha estudiado los artículos 10 y 43 de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, que coinciden con lo dispuesto en los artículos 10 y 43 de la ley 18/1991, anteriormente citados en los siguientes términos:

"... Segundo.- Para resolver la cuestión crucial que se plantea en este proceso se tiene que establecer necesariamente una integración o interpretación armónica entre los preceptos de los artículos 10 y 43 de la Norma Foral 7/1991, de 27 de noviembre, que pueden parecer contradictorios, pues mientras el primero de ellos consagra el llamado régimen de atribución de rentas entre los distintos sujetos integrantes de la sociedad civil. el segundo atribuye las rentas empresariales o profesionales al sujeto que aquí efectúa la ordenación de los medios materiales o humanos...

La aparente antinomia se tiene que resolver dando al artículo 43 la debida prioridad para determinar quién es el sujeto receptor de los rendimientos, atendiendo a que la ordenación de los medios de producción se efectúe por cuenta propia, y, además, de forma personal y directa, y esta exigencia se introduce legalmente con la finalidad plausible de evitar que por la mera cotitularidad sobre los bienes afectos por parte de varios miembros integrantes de una comunidad o de una unidad familiar, puedan considerarse todos ellos como empresarios o profesionales en razón de la asignación de los rendimientos con la misma naturaleza derivada de la fuente de la que procedan..."

Quinto: Que este Tribunal Central, en resolución de fecha 7 de junio de 2002, R.G.7526-99, en relación con la atribución de rentas en el caso de una Comunidad de bienes constituida para la explotación de una oficina de farmacia, ha considerado que por el carácter de actividad reglada que tienen dichas oficinas, los rendimientos debían atribuirse a uno de sus miembros a cuyo nombre se había expedido la autorización y el acta de apertura de la citada oficina...

Sexto: Del contenido de dicha resolución cabe concluir que para que el ejercicio conjunto de una actividad profesional tenga lugar, es necesario que, en caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, éstas permitan su ejercicio de forma conjunta y se cumplan los requisitos por ellas exigidos. De modo que, si para el ejercicio de la actividad profesional, se exige una determinada titulación académica y carece de ella uno de los comuneros o partícipes y solo el otro la ejerce, debe imputarse a éste la totalidad de los rendimientos...

Séptimo: Expuesto lo anterior, procede concluir que, si para el ejercicio de la actividad profesional se exige una determinada titulación académica y carece de ella uno de los cónyuges, sólo el otro que ejerce la actividad debe imputarse la totalidad de rendimientos. No obstante, respecto a los cónyuges de los citados profesionales, resulta aplicable el artículo 43 de la Ley del Impuesto, cuyos apartados Uno y Tres disponen: "Uno. Los rendimientos de las actividades empresariales o profesionales se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales o profesionales. Tres. Cuando el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad empresarial o profesional de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor del mercado y, a falta de aquella, podrán deducirse éste último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sena comunes a ambos cónyuges. ■