

No sujeción IVA beneficios cuenta participación

Nº de consulta	V2736-10
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	17/12/2010
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4,5 y 7-8
Descripción de hechos	La entidad consultante suscribe un contrato de cuentas en participación con otra sociedad que actúa como gestor para la organización de espectáculos deportivos.
Cuestión planteada	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las aportaciones y liquidaciones derivadas del contrato de cuentas en participación.
Contestación completa	<p>1.- De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), 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.</p> <p>El artículo 5.uno.a) de la misma Ley considera como empresario o profesional a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>De acuerdo con el apartado dos del mismo precepto, son actividades empresariales o 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 bienes o servicios.</p> <p>El contrato de cuentas en participación encuentra su marco legal en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio. El artículo 239 de dicha norma establece que los comerciantes podrán interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte de capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen. En relación con la naturaleza y caracteres de tal contrato, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1992 lo contempla como aquel convenio que se apoya en la existencia real de un propietario gestor que recibe aportaciones de capital ajenas y las hace suyas para dedicarlas al negocio en que se interesan dichos terceros, los que no tienen intervención alguna en el mismo, salvo las derivadas del lucro que pretenden obtener con la contribución de capital que efectúan.</p> <p>En la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de febrero de 1998 se destaca el hecho de que para que exista un contrato de cuenta en participación es preciso que el negocio continúe perteneciendo privativamente al gestor y que este haga suyas las aportaciones efectuadas por el partícipe que no tendrá intervención alguna en el negocio, salvo en la percepción, en su caso, de las ganancias obtenidas.</p>

Así resulta de forma inequívoca del artículo 241 del Código de Comercio, en cuya virtud "en las negociaciones no se podrá adoptar una razón comercial común a todos los partícipes, ni usar de más crédito directo que el del comerciante que las hace y dirige en nombre propio y bajo su responsabilidad individual".

En consecuencia, frente a terceros la relación contractual se establece únicamente por el gestor, de tal forma que éste no puede utilizar el crédito o nombre del cuentapartícipe haciendo creer que es socio, aunque lógicamente sí puede hacer pública la existencia del contrato de "cuentas en participación". Ello por cuanto que el cuentapartícipe (salvo que pierda su condición de tal participando activamente en la gestión o consintiendo que se utilice su nombre en la contratación como titular de la explotación) responde sólo con los bienes o derechos aportados, mientras que el gestor con todo su patrimonio y no sólo con los bienes afectos al negocio a que se extiende el contrato de "cuentas en participación".

En este sentido, el artículo 242 del Código de Comercio establece:

"Los que contraten con el comerciante que lleve el nombre de la negociación sólo tendrán acción contra él, y no contra los demás interesados, quienes tampoco la tendrán contra el tercero que contrató con el gestor, a no ser que éste les haga cesión formal de sus derechos."

En este mismo sentido, diversas sentencias del Tribunal Supremo, entre las que cabe destacar la de 8 de febrero de 1963 ó la de 20 de julio de 1992, exigen para que exista la figura de un contrato de **cuenta** en participación la no concurrencia de un patrimonio común independiente del privativo del titular y del de los interesados.

En consecuencia con todo lo anterior, ha de señalarse que no nace un nuevo sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la firma del contrato de "cuentas en participación".

Toda vez que no existe explotación en común sino que la misma sigue llevándose a cabo íntegramente por el partícipe-gestor como único titular jurídico de los bienes y derechos integrantes de la misma, debe considerarse también a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que éste -el partícipe gestor- es el único titular del negocio en cuestión.

2.- El artículo 7, número 12º de la Ley 37/1992, establece que no estarán sujetas al Impuesto:

"(...) 12º. Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago."

Del precepto anterior se deduce, que las cantidades que se perciban como contraprestación o pago por la aportación de un capital a una **cuenta** en participación con otra persona, no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, la liquidación al partícipe no gestor de su **cuenta** de liquidación, en cuanto dicha liquidación no suponga entrega de bienes o prestación de servicios alguna, sino únicamente **el reparto de los resultados en efectivo conforme a lo dispuesto en el contrato de cuenta en participación, no supone la existencia de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido**

3.- 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.

Sujeción retención beneficios cuentas participación

Nº de consulta	V2234-11
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	23/09/2011
Normativa	LIRPF/ Ley 35/2006: art. 25 y 68. TRLIS. R.D. Leg. 4/2004, art. 10.3 y 140.1. TRLITPyAJD/R.D.Leg.1/1993: art. 19, 22 y 45.
Descripción de hechos	<p>La entidad consultante va a constituir y gestionar una asociación de cuentas en participación, con el objeto de obtener rendimientos derivados del negocio de compra-venta de activos, principalmente financieros.</p> <p>La consultante participará en dicho negocio, no sólo mediante su gestión, sino también mediante la aportación de fondos al mismo. Junto a dicha aportación y a la del resto de cuenta-partícipes, el socio de la consultante, persona física, a título personal, podría igualmente aportar fondos al negocio.</p>
Cuestión planteada	<ol style="list-style-type: none">1. Se plantea si la aportación de fondos a la asociación de cuentas en participación, por parte de la consultante, socio gestor, puede ser computada como inmovilizado afecto a la actividad de la consultante, al efecto de cumplir lo requerido para mantener el derecho a las deducciones practicadas por el depósito en cuenta ahorro-empresa de los fondos con que se constituyó la consultante.2. Si el negocio en participación está obligado a practicar retención respecto de los beneficios obtenidos por los cuenta-partícipes o debe practicar dicha retención el propio gestor.3. Si las cantidades que el titular de la consultante, socio gestor, aporte a la citada asociación, estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.4. Determinar la naturaleza de los rendimientos derivados del contrato de cuentas en participación para los cuenta-partícipes, personas físicas.
Contestación completa	<p>1. La presente contestación se emite partiendo de la presunción de que el contrato suscrito por la entidad consultante es un contrato de cuentas en participación en virtud del cual dicha entidad asume la posición de gestor.</p> <p>Siguiendo lo dispuesto en el artículo 68.1 de la Ley de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF):</p> <p>“6. Deducción por cuenta ahorro-empresa.</p> <p>Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, destinadas a la constitución de una sociedad Nueva Empresa regulada en el capítulo XII de la Ley 2/1995, de 23 de</p>

marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, con arreglo a los siguientes requisitos y circunstancias:

1. El saldo de la **cuenta** ahorro-empresa deberá destinarse a la suscripción como socio fundador de las participaciones de la sociedad Nueva Empresa.

Por su parte, la sociedad Nueva Empresa, en el plazo máximo de un año desde su válida constitución, deberá destinar los fondos aportados por los socios que se hubieran acogido a la deducción a:

a) La adquisición de inmovilizado material e inmaterial exclusivamente afecto a la actividad, en los términos previstos en el artículo 29 de esta Ley.

b) Gastos de constitución y de primer establecimiento.

c) Gastos de personal empleado con contrato laboral.

En todo caso, la sociedad Nueva Empresa deberá contar, antes de la finalización del plazo indicado con, al menos, un local exclusivamente destinado a llevar la gestión de su actividad y una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Se entenderá que no se ha cumplido lo previsto en este apartado cuando la sociedad Nueva Empresa desarrolle las actividades que se hubieran ejercido anteriormente bajo otra titularidad.”

Por su parte, el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que “en el método de estimación directa, 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”.

El TRLIS no contiene ningún precepto relativo a las cuentas en **participación**, por lo que será necesario remitirse a lo establecido en la normativa mercantil.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículo 239 y siguientes del Código de Comercio, el contrato de cuentas en **participación** puede definirse como un contrato de colaboración entre dos sujetos (siempre es bilateral), en virtud del cual uno de ellos ("cuentapartícipe") aporta bienes de su propiedad, dinero o derechos a otro ("gestor"), obligándose este a aplicar dicha aportación a una determinada operación u operaciones o a una determinada actividad empresarial o profesional, que desarrollará independientemente y en nombre propio, y, a informar, rendir cuentas y dar **participación** al cuentapartícipe en las ganancias y pérdidas que resulten.

A su vez, es criterio general, adoptado por la mayoría de la doctrina y el Tribunal Supremo, que las aportaciones realizadas por el partícipe en un contrato de cuentas en **participación** pasan a integrarse en el patrimonio del gestor, adquiriendo éste su titularidad. En este sentido, puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1992, en la que se afirma que el contrato de cuentas en **participación** “se apoya en la existencia real de un propietario-gestor que recibe aportaciones de capital ajenas y las hace suyas para dedicarlas al negocio en que se interesan dichos terceros, los que no tienen intervención alguna en el mismo, salvo las derivadas del lucro que pretenden obtener con la contribución de capital que efectúan”.

En línea con lo anterior, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la Norma de Registro y Valoración 9, contenida en la Segunda Parte del Plan, califica las aportaciones realizadas por el partícipe no gestor en el negocio como un derecho de crédito (“partidas a cobrar”) y las cantidades recibidas de los partícipes no gestores, en virtud del contrato de cuentas en **participación**, como un débito (“partidas a pagar”).

No obstante en el supuesto concreto planteado, la entidad consultante, gestor del negocio, no sólo contribuye al mismo mediante su gestión, sino que, a su vez, aportará recursos económicos al negocio en **participación**.

Dado que el contrato de cuentas en **participación** no implica la constitución de una entidad con personalidad jurídica propia ni la formación de un fondo o patrimonio común independiente del privativo del titular (gestor) y de los interesados (**cuenta-partícipes**), las cantidades que el gestor destine a su negocio (negocio en **participación**) constituirán un mero traspaso de fondos internos por lo que no tendrán la consideración de crédito o débito.

En ningún caso, las cantidades que la entidad consultante destine al negocio desarrollado en virtud del contrato de cuentas en **participación** tienen la consideración de contraprestación satisfecha por la adquisición de un inmovilizado material o inmaterial, a efectos de lo dispuesto en el artículo 68.6.1.a) de la LIRPF.

2. En el supuesto de que los **cuenta-partícipes** sean personas jurídicas, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 140.1 del TRLIS, en virtud del cual:

“Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a **cuenta**, en concepto de pago a **cuenta**, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de **retención** indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de **retención** determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan. (...)”

Por su parte, el artículo 58.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, establece que:

“1. Deberá practicarse **retención**, en concepto de pago a **cuenta** del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de:

a) Las rentas derivadas de la **participación** en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y de modificación parcial de la Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Tratándose de **cuenta-partícipes**, personas físicas, el artículo 99.2 de la LIRPF establece lo siguiente:

“Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar **retención** e ingreso a **cuenta**, en concepto de pago a **cuenta** del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. (...)”

Al respecto, el artículo 75.1.b) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, somete a **retención** los rendimientos del capital mobiliario.

Por su parte, el artículo 25.2 de la LIRPF dispone:

“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros de capital mobiliario lo siguientes: (...)

2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.”

Con arreglo a lo anterior, dada la configuración del contrato de cuentas en **participación** en virtud del cual una parte cede a otra la utilización de un capital con la finalidad de intervenir en sus operaciones mercantiles, participando ambos (gestor y partícipe) en los resultados prósperos o adversos de la operación en la proporción pactada, constituye una cesión a terceros (gestor) de fondos propios (partícipe), por lo que los rendimientos obtenidos por tal cesión procede calificarlos, a efectos del IRPF, como rendimientos del capital mobiliario, tal como establece el artículo 25.2 de la LIRPF.

De acuerdo estos preceptos, la entidad consultante, partícipe gestor del contrato de cuentas en participación, deberá practicar retención sobre las rentas que abone al partícipe no gestor, persona física o jurídica, por causa de la cuenta en participación con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 y siguientes del RIRPF y en los artículos 62 y siguientes del RIS, respectivamente.