

## Sociedades civiles profesionales, ¿tributan en el impuesto sobre sociedades o los socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF?

**Claudio García Díez**

*Abogado*

*Doctor en Derecho*

*Profesor de la UDIMA*

---

### EXTRACTO

El presente trabajo analiza, desde una perspectiva crítica, la actual regulación del sujeto pasivo contribuyente en el impuesto sobre sociedades, llevada a cabo en el artículo 7.1 a) de la LIS; y, concretamente, la inclusión de las *sociedades civiles con objeto mercantil* en la órbita de dicho impuesto. La vigente regulación puede plantear problemas de reserva de ley tributaria y de posible trato discriminatorio, habida cuenta de la incertidumbre interpretativa que viene generando el aserto de *sociedad civil con objeto mercantil* y, por ende, el de *sociedad civil profesional*.

**Palabras clave:** impuesto sobre sociedades; contribuyente; personalidad jurídica; sociedad civil; sociedad profesional; objeto mercantil; reserva de ley; principio de igualdad.

---

*Fecha de entrada: 05-03-2018 / Fecha de aceptación: 15-04-2018*

## Are professional civil companies taxed in corporation tax, or its shareholders through the regime of attribution of incomes regulated under the income tax?

Claudio García Díez

---

### ABSTRACT

The present work analyzes, from a critical perspective, the current regulation of the taxpayer in the corporate tax, under the article 7.1 a) of the LIS; and, specifically, the inclusion of general partnerships with commercial purpose in the field of said tax.

The current regulation may raise issues of tax law reserve and possible discriminatory treatment, given the interpretative uncertainty that has been generated by the assertion of *general partnerships with commercial purpose* and, therefore, that of *professional civil society*.

**Keywords:** corporate tax; taxpayer; legal personality; general partnership; professional company; commercial purpose; legal reserve; principle of equality.

---

---

## Sumario

- I. Planteamiento y alcance constitucional del problema
  - II. La tributación en el impuesto sobre sociedades no es una opción tributaria
  - III. Las sociedades civiles con objeto mercantil
  - IV. Las sociedades civiles profesionales
  - V. La exclusión del impuesto sobre sociedades de las sociedades civiles de farmacia y notaría
  - VI. La tributación de los socios personas físicas de las sociedades civiles con objeto mercantil
  - VII. Conclusión
- Referencias bibliográficas

### Cómo citar este estudio:

García Díez, C. (2018). Sociedades civiles profesionales, ¿tributan en el impuesto sobre sociedades o los socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF? *RCyT. CEF*, 424, 69-96.

## I. PLANTEAMIENTO Y ALCANCE CONSTITUCIONAL DEL PROBLEMA

1. No hay duda de que los profesionales para el desarrollo de su actividad pueden asociarse a través de una sociedad civil. Ahora bien, su beneficio, ¿dónde tributa? ¿En el impuesto sobre sociedades? ¿En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y, en todo caso, serán los socios a través del régimen de atribución de rentas?

La cuestión, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que aprueba el impuesto sobre sociedades (LIS), dista de estar clara; máxime cuando se ha introducido como novedad respecto a regulaciones anteriores<sup>1</sup> que las *sociedades civiles con objeto mercantil* se encontrarán sujetas al impuesto sobre sociedades, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS. Por el contrario, las restantes sociedades civiles (esto es, las no mercantiles) se encontrarán sujetas al respectivo régimen de atribución de rentas (art. 6 LIS).

2. Aquí podemos encontrarnos con un problema de naturaleza constitucional por posible vulneración de la reserva de ley en materia tributaria (art. 31.3 CE<sup>2</sup>).

Con relación al carácter de la reserva de ley tributaria, nuestro Tribunal Constitucional ha venido sosteniendo desde sus inicios su carácter relativo atendiendo a un criterio puramente gramatical<sup>3</sup>. Así, «se ha venido repitiendo –escribe Casado Ollero (1993, p. 14)– como un cliché y estribillo referencial en la sucesiva doctrina constitucional hasta el punto de convertirla, a fuerza de su reiteración, en una de esas pretendidas verdades constitucionales evidentes»; y ha sido criticada

<sup>1</sup> En las que no había duda puesto que toda sociedad civil, con independencia de su objeto, no tributaba en el impuesto sobre sociedades, sino sus socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF, siempre que fueran personas físicas.

<sup>2</sup> El Tribunal Constitucional justifica su inserción constitucional señalando que «cuando la Constitución autoriza el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público no lo hace de cualquier manera, sino "con arreglo a la ley" (art. 31.3 CE). Con esta previsión, *el texto constitucional está consagrando el principio de reserva de ley*, de manera que cualquier prestación patrimonial de carácter público, de naturaleza tributaria o no, debe fijarse por la propia ley o con arreglo a lo dispuesto en la misma; reserva de ley que, como este tribunal ha señalado en varias ocasiones, *tiene como uno de sus fundamentos el de "garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes", configurándose de este modo como "una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano"* (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FF. JJ. 7, 9 y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4, y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11)». (STC núm. 73/2017, de 8 de junio, fundamento segundo –NCJ062508–)

<sup>3</sup> STC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018): «Según el artículo 31.3, "solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley". Este precepto por sí solo no determina una legalidad de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de ser necesariamente por medio de ley» (fundamento cuarto).

por un sector minoritario de la doctrina por «la fragilidad del criterio gramatical para una distinción seria entre reserva absoluta y reserva relativa» (Recoder de Casso, 1979, p. 66). En efecto, el Tribunal Constitucional «apenas si ha fundado su argumentación en algo más que en la pura dicción literal del artículo 31.3 ("con arreglo a la ley", y no "por medio de ley") para dar por demostrado, *a limine*, aquello que cabalmente pretendía demostrar» (Casado Ollero, 1993, p. 14), es decir, el carácter flexible de la reserva de ley tributaria. Por ello se defiende que la intensidad de la reserva de ley, en función de un criterio literal-gramatical, es «insatisfactoria y carente de fundamento constitucional» (Alonso Madrigal, 1999, p. 167).

Pese a estos planteamientos doctrinales, lo cierto es que la jurisprudencia constitucional, desde fechas tempranas, ha postulado el alcance relativo de la reserva de ley tributaria y, consecuentemente, ha fijado el contenido de dicha reserva «a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la *determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria» (SSTC 37/1981, FJ 4.º –NCJ063197–; 6/1983, FJ 4.º –NFJ000018–; 179/1985, FJ 3.º –NFJ000121–; 19/1987, FJ 4.º –NFJ000249–, etc.). Asimismo, el Tribunal Constitucional ha precisado que la concreción de esos elementos amparados por la reserva de ley dependerá de dos variables. En primer lugar, «según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias» (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.º –NFJ000249–). Ello obliga a plantear el concepto constitucional de tributo, como realidad amparada por la reserva de ley; sin perjuicio, claro está, de que la reserva se refiere no solo a categorías tributarias sino a un concepto más amplio, el de prestaciones patrimoniales públicas (art. 31.3 CE), a cuya voz nos remitimos. Y, en segundo lugar, la reserva de ley tributaria estará en función de «los elementos integrantes del tributo» que por «complejas operaciones técnicas» (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7.º –NFJ002247–) necesiten de la colaboración reglamentaria a través del expediente técnico del *complemento indispensable*<sup>4</sup>.

Sin embargo, a partir de estas premisas, se puede afirmar que un planteamiento tan *flexible* o *relativo* de la reserva de ley tributaria, que depende no solo del tipo de tributo sino también del elemento del mismo con el que nos encontremos, puede suponer una desvirtuación de la reserva de ley tributaria en la medida en que convierte un «principio sobre la producción normativa» (Pérez Royo, 1978, p. 60) en una mera recomendación al legislador. Pues, como destaca Casado Ollero en su crítica a la STC 221/1992 (NFJ002247), «si la concreción exigible a la ley está en función de la mayor o menor heterogeneidad y complejidad técnica de la base imponible y si una y otra dependen exclusivamente de la configuración normativa que de esta última haga el legislador, la conclusión es de una lógica cartesiana: *la modulación de las exigencias constitucionales de la reserva de ley quedará, en cada caso concreto, a merced del libre arbitrio del legislador*,

<sup>4</sup> Como sintetiza Falcón y Tella (1999, p. 719), «el reglamento, que habrá de ser forzosamente un reglamento ejecutivo, ha de limitarse a adoptar las medidas estrictamente necesarias para la aplicación de la ley, sin que pueda agravar las cargas y obligaciones contenidas en la ley ni añadir a los preceptos de esta otros nuevos no justificados por dicha necesidad. Ello supone un cierto margen de apreciación administrativa, como es obvio, pero plenamente accesible al control jurisdiccional». En este sentido, asimismo, Palao Taboada (1985, p. 538) y Ferreiro Lapatz, J. J. (1987, p. 880).

pues al determinar este el grado de complejidad de la base, estará al mismo tiempo predeterminando el grado de concreción (auto)exigida a la ley» (Casado Ollero, 1993, p. 16)<sup>5</sup>. Y, quizás, el caso que se analiza aquí sea un ejemplo de ello. Veámoslo.

3. En primer lugar, es claro que la determinación del sujeto pasivo de un tributo es uno de los elementos de la relación tributaria que necesariamente debe estar amparado por la reserva de ley, habida cuenta de su carácter esencial y configurador a toda categoría tributaria, conforme recuerda el artículo 8 c) de la Ley General Tributaria (LGT). Asimismo (como queda dicho) tampoco hay duda de que la reserva de ley tributaria tiene un *alcance relativo*, de manera que se permite la colaboración reglamentaria por razones técnicas. Ahora bien, lo que no está permitido (y también resulta evidente) es que la colaboración normativa recaiga sobre la Administración tributaria; de tal manera que, por ejemplo, sea la Dirección General de Tributos (DGT) (a través de la evacuación de consultas tributarias) la que determine (o mejor dicho, resuelva) caso a caso si se es o no sujeto pasivo de un tributo. Si dicha *práctica administrativa* se está produciendo, nos encontraríamos ante una prueba que acreditaría irrefutablemente un defecto de producción legislativa que, como queda dicho, podría tener *relevancia constitucional*.

La reserva de ley es un instituto constitucional que si bien es cierto cuenta con una *eficacia eminentemente formal*, ya que básicamente consiste, para constatar su posible vulneración, si la norma utilizada cuenta o no con rango suficiente para cumplir con el fundamento (garantía de autoimposición) y las exigencias propios de la reserva de ley. Ello no empece que dicho instituto disponga a su vez de una *proyección material*, consistente en la verificación de los requisitos y condicionantes que debe cumplir el contenido regulatorio legal. Es verdad que la *vertiente material* de la reserva de ley tradicionalmente ha sido objeto de análisis en la esfera punitiva (sancionadora y penal), haciendo hincapié en la necesidad de que el contenido necesario comprendido por la reserva de ley reúna ciertas características en términos de claridad (taxatividad) y de seguridad jurídica que, en nuestra opinión, son extrapolables (con los matices propios de la materia) al ámbito tributario. Con ello queremos poner de manifiesto que el *contenido normativo cubierto por la reserva de ley tributaria* debe cumplir con unas exigencias (o, mejor dicho, con unos mínimos) *de concreción* y, por ende, *de previsibilidad* que permita determinar *per se* (es decir, sin necesidad de acudir a la colaboración reglamentaria y mucho menos al criterio de la Administración tributaria) si una persona o entidad es o no sujeto pasivo de un determinado tributo. En la medida en que, al interpretar el precepto legal (que además forma parte de contenido protegido por la reserva de ley), ello no fuera posible podría suscitarse un problema de alcance constitucional.

Pues bien, ¿ocurre esto con el artículo 7.1 a) de la LIS? ¿Cumple con las exigencias de la reserva de ley tributaria la proposición normativa que, al tipificar el contribuyente del impuesto sobre sociedades, establece que lo serán (entre otros) las personas jurídicas, «excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil»? Habrá que concluir que si dicho mandato es lo suficientemente preciso y concreto a efectos de dilucidar *por sí mismo* qué personas jurídicas se encuentran

<sup>5</sup> La cursiva es nuestra.

incluidas en el ámbito subjetivo de sujeción al impuesto sobre sociedades y cuáles no, no habría problema alguno de constitucionalidad en los términos expuestos. Ahora bien, si no fuera así y la realidad (siempre tozuda) acreditara que la actual regulación legal del contribuyente en el impuesto sobre sociedades no sirve para concretar en términos de previsibilidad y de certeza las personas jurídicas que son sujetos pasivos del mismo y las que no, habría base (en nuestra opinión) para plantear, cuando menos, lo contrario. Abordemos, pues, la cuestión.

## II. LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES NO ES UNA OPCIÓN TRIBUTARIA

La sujeción al impuesto sobre sociedades no es una opción de los obligados tributarios. En particular, el artículo 7.1 a) de la LIS establece que las «personas jurídicas» tributarán obligatoriamente en dicho impuesto con una sola excepción: las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. De esta manera *el principio general de sujeción a este tributo se encuentra en la personalidad jurídica de los entes colectivos*. Toda entidad dotada de personalidad jurídica someterá su beneficio al impuesto sobre sociedades. La excepción, en todo caso, deberá interpretarse en sentido literal y restrictivo. Con ello queremos significar algo que, por obvio, no deja de ser relevante: la tributación en el impuesto sobre sociedades para las personas jurídicas no es una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT. Por el contrario, el obligado tributario que, siendo un ente colectivo detente personalidad jurídica propia, con independencia del *nomen iuris* que se haya empleado en su contrato de constitución, deberá tributar a través del impuesto sobre sociedades, con la *única* salvedad de las sociedades civiles *genuinas* (es decir, las que no tengan objeto mercantil), que necesariamente se encontrarán sujetas al régimen de atribución del rentas del IRPF.

Y destacamos esta idea a tenor de las Instrucciones «en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades», elaboradas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que desde su primera versión (de 23 de diciembre de 2015) parecen configurar la sujeción al impuesto sobre sociedades de las sociedades civiles con objeto mercantil como una especie de opción en manos del propio obligado tributario que, en nuestra opinión, es resultado de la incertidumbre que la excepción del artículo 7.1 a) de la LIS (sociedades civiles que no tengan objeto mercantil) ha creado y que no es otra que la construcción *a contrario sensu* de un *nuevo* contribuyente en el impuesto sobre sociedades: las sociedades civiles con objeto mercantil.

## III. LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

1. El artículo 7.1 a) de la LIS establece novedosamente que las *sociedades civiles con objeto mercantil* serán ineludiblemente sujetos pasivos contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Se trata de una definición que la LIS conforma a partir de nociones propias de otros sectores del ordenamiento; concretamente al derecho civil lo relativo al concepto de *sociedad civil* y al derecho mercantil en lo relativo al *objeto mercantil*. En la medida en que son términos en los que el legislador fiscal ha renunciado a efectuar una conceptualización propia a efectos puramente fiscales,

los mismos deberán interpretarse de acuerdo con su significado jurídico; tal y como ordena el artículo 12.2 de la LGT. Esta situación tiene una indudable trascendencia práctica puesto que si nos encontramos ante conceptos pacíficos en su sector del ordenamiento no habrá problemas de interpretación y aplicación en la esfera tributaria; por el contrario, si no es así y hay debate jurisprudencial y doctrinal sobre su alcance en los sectores de los que provienen, tal circunstancia (de inseguridad y de conflictividad) se proyectará igualmente en el ámbito fiscal, con las consecuencias de legalidad tributaria que hemos planteado anteriormente.

A estos efectos, los requisitos que la Administración tributaria viene exigiendo para que las sociedades civiles tributen vía impuesto sobre sociedades son dos, a saber:

- 1.º Que la sociedad civil tenga *personalidad jurídica propia y distinta* de los socios o miembros que la componen.
- 2.º Que lleve a cabo una *actividad mercantil*.

2. Una de las cuestiones tradicionales al abordar la figura de las sociedades civiles radica en su personalidad jurídica; concretamente si cuentan con plena personalidad jurídica para desarrollar su actividad en el tráfico jurídico. En este sentido, el artículo 1.669 del Código Civil señala que carecerán de personalidad jurídica las sociedades civiles cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, las cuales se regirán por las normas relativas a la comunidad de bienes. Por tanto, cabe concluir, *a contrario sensu*, que las sociedades que tengan la pretensión de desarrollar su objeto social en régimen de publicidad hacia terceros gozarán de plena personalidad jurídica.

De esta manera la DGT viene sosteniendo que «la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, *una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad*. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. 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 los 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. Solo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales» (Consulta V2764/2015, de 22 de septiembre –NFC056092–<sup>6</sup>).

<sup>6</sup> Entre otras muchas, Consultas V2727/2015, de 22 de septiembre –NFC056094–; V0259/2016, de 25 de enero –NFC057764–; V0371/2016, de 1 de febrero –NFC058154–; V2106/2016, de 17 de mayo –NFC060769–; V2710/2016, de 15 de junio –NFC060371–; V4288/2016, de 6 de octubre –NFC062411–; y V4599/2016, de 28 de octubre –NFC062273–.



Y esto es lo que el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria ha acordado en las Instrucciones de 23 de diciembre de 2015, en «relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades». Y así, respecto a la acreditación del requisito de la personalidad jurídica, será necesario que la sociedad civil, al tiempo de solicitar el NIF, manifieste a la Agencia Tributaria su voluntad de actuar en régimen de publicidad como una unidad independiente de los miembros que la componen; en caso contrario, carecerá de personalidad jurídica y no podrá ser considerada sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades<sup>7</sup>.

**2.1.** Vemos, pues, que la DGT no exige la inscripción en el Registro Mercantil de esta categoría de sociedades civiles. Si bien hay que reconocer que, incluso a fecha de hoy, dista de estar claro si las sociedades civiles deben o no inscribirse en el Registro Mercantil para adquirir plena personalidad jurídica. En efecto, mientras la Dirección General de los Registros y del Notariado parece mantener una posición formalista, partidaria de exigir la inscripción registral, equiparando la publicidad del artículo 1.669 del Código Civil con la publicidad oficial que otorga el Registro Mercantil. La mayoría de la jurisprudencia y de la doctrina científica discrepa de este posicionamiento y sostiene la innecesariedad de dicho requisito. En este sentido, la Sala 1.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo se decanta por esta última posición; de manera que las *genuinas* sociedades civiles (esto es, las que tienen objeto civil) no requieren de la referida inscripción registral para adquirir personalidad jurídica. Ahora bien, ¿ocurre lo mismo con las sociedades civiles con objeto mercantil? Repárese que en caso de que fuera necesaria la inscripción registral para adquirir personalidad jurídica, la actual doctrina de la DGT (al no exigir dicho requisito) estaría *sujetando* al impuesto sobre sociedades a entidades que no son «personas jurídicas» (pues serían, en su caso, una especie de *sociedades civiles irregulares con objeto mercantil*), violentando lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS.

El artículo 1.670 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 [...]* les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código». En consecuencia y como regla de principio, hay que concluir que las sociedades civiles con objeto mercantil deberán inscribirse en el Registro Mercantil para adquirir plena personalidad jurídica en la medida en que así lo establezca el Código de Comercio para la forma mercantil elegida por los socios de esta peculiar sociedad civil<sup>8</sup>. La única manera de obviar este requisito sería considerar que el

<sup>7</sup> Instrucciones de 23 de diciembre de 2015: «Si la entidad se manifiesta como sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades) se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos no se mantengan secretos, lo que le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades (siempre que tenga objeto mercantil en los términos que se señalan a continuación). En este caso se otorgará un NIF "J" de sociedad civil». No obstante, «si la entidad no se manifiesta como una sociedad civil ante la AEAT en el momento de solicitar el NIF, sino que se manifiesta como cualquier otra entidad sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT (mencionándolo así en el acuerdo de voluntades), se debe considerar que tiene la voluntad de que sus pactos se mantengan secretos, lo que no le otorgará personalidad jurídica y, por tanto, no se considerará contribuyente del impuesto sobre sociedades».

<sup>8</sup> Y este es el posicionamiento de la Dirección General de los Registros y del Notariado en su Resolución de 21 de mayo de 2013, en donde se rechaza la inscripción de una compraventa en el Registro de la Propiedad porque la adquirente es una sociedad civil con objeto mercantil cuya escritura de constitución no se encuentra inscrita en el Registro Mercan-

mismo se opone al Código Civil y, más concretamente, a lo dispuesto en su artículo 1.669, pero de lo que no hay duda es de que la DGT carece de competencia alguna para adentrarse en dicho *jardín* y, menos aún, para resolverlo.

3. Asimismo, la LIS supedita la sujeción a dicho impuesto únicamente para las sociedades civiles que tengan *objeto mercantil* pero sin definirlo expresamente; permitiendo que la DGT lo haya interpretado sin constricción alguna; entendiendo que «a estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito 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» (Consulta V2764/2015, de 22 de septiembre –NFC056092–<sup>9</sup>). Concretamente y atendiendo a sus peculiaridades, la DGT considera que debe tributar en el impuesto sobre sociedades, puesto que son actividades no excluidas del ámbito mercantil, las sociedades civiles dedicadas a la administración de inmuebles<sup>10</sup>; las sociedades civiles cuya actividad consiste en la gestión de gastos comunes<sup>11</sup>; las sociedades civiles que se dedican al arrendamiento de fincas rústicas y urbanas<sup>12</sup>. Por el contrario, deberán tributar en el régimen de atribución de rentas del IRPF (y, por lo mismo, quedarán excluidas del impuesto sobre sociedades), ya que no desarrollan una actividad mercantil, las sociedades civiles centradas en la ac-

---

til; razonando que *«todo contrato por el que se constituye una sociedad cuyo objeto sea la realización de actividades empresariales, tiene naturaleza mercantil, como resulta de los artículos 2, 116, 117 y 124 del Código de Comercio y del mismo artículo 1.670 del Código Civil y, por tanto, la sociedad quedará sujeta, en primer lugar, a las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, de acuerdo con sus artículos 2 y 50 y con lo establecido en los artículos 35 y 36 del Código Civil, sin que para eludir la aplicación de las reglas mercantiles de las sociedades sea suficiente la expresa voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil, pues las normas mercantiles aplicables son, muchas de ellas, de carácter imperativo por estar dictadas en interés de terceros o del tráfico, como ocurre con las que regulan el régimen de los órganos sociales, la responsabilidad de la sociedad, de los socios y de los encargados de la gestión social, la prescripción de las acciones o el estatuto del comerciante (contabilidad mercantil, calificación de las actividades empresariales, etc.). De cuanto antecede resulta que la sociedad adquirente es una sociedad mercantil por su objeto. Al conceptualarla como sociedad civil, el título presentado no solo introduce un elemento de confusión sobre el titular registral que sería suficiente para denegar la inscripción (como ya señalaran las Resoluciones de 25 de mayo de 2006 y 20 de abril de 2010) sino que ni siquiera permite determinar indubitadamente a qué tipo social se acoge la voluntad constituyente y, en consecuencia, cuál es el régimen jurídico aplicable [...] Lo que se pretende es que acceda a los libros del Registro la titularidad de una sociedad denominada civil pero cuyo objeto es el desarrollo de una actividad indubitadamente mercantil y cuyo contrato de constitución no cumple mínimamente con las normas imperativas que rigen las sociedades mercantiles».*

<sup>9</sup> Entre otras muchas, Consultas V2727/2015, de 22 de septiembre –NFC056094–; V0259/2016, de 25 de enero –NFC057764–; V0371/2016, de 1 de febrero –NFC058154–; V2106/2016, de 17 de mayo –NFC060769–; V2710/2016, de 15 de junio –NFC060371–; V4288/2016, de 6 de octubre –NFC062411–; y V4599/2016, de 28 de octubre –NFC062273–.

<sup>10</sup> Consulta V5292/2016, de 14 de diciembre –NFC063369–.

<sup>11</sup> Consulta V0249/2017, de 31 de enero –NFC063799–.

<sup>12</sup> Consulta V2732/2017, de 25 de octubre –NFC066327–.

tividad de mera titularidad de inversiones en instrumentos financieros<sup>13</sup>; o las sociedades civiles dedicadas a la adquisición de fincas por sus partícipes parcelándolas para el uso de las mismas mediante la instalación de casas prefabricadas o su edificación para uso vacacional<sup>14</sup>.

**3.1.** No obstante, hay que plantearse si esta construcción se corresponde con lo dispuesto en el derecho mercantil. A estos efectos hay que traer a colación lo dispuesto en el artículo 116 del Código de Comercio que señala que «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». Asimismo, el artículo 117 del referido cuerpo legal establece que «el *contrato de compañía mercantil* celebrado con los *requisitos esenciales del Derecho* será *válido* y obligatorio entre los que lo celebren, cualesquiera que sean la forma, condiciones y combinaciones lícitas y honestas con que lo constituyan, *siempre que no estén expresamente prohibidas en este Código*».

Por su parte, la Dirección General de los Registros y del Notariado ha venido a completar dicho concepto destacando que «según la reiterada doctrina de esta Dirección General (*cf.* Resoluciones de 13 de diciembre de 1985, 20 de marzo de 1986, 1 y 30 de abril y 11 de diciembre de 1997), *la actividad que constituye un objeto social* como el de este caso *presenta las características que determinan su calificación como mercantil*, y ello no solo desde el punto de vista económico (*interposición en el tráfico, habitualidad, ánimo especulativo*) sino, también, desde el estrictamente jurídico, toda vez que se pretende la *realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo lucrativo, de genuinas actividades empresariales*» (Resolución de 21 de mayo de 2013).

De lo anterior se desprende una identificación plena entre «mercantil» y «empresarial»; de manera que toda organización empresarial será, desde la perspectiva del Código de Comercio, de naturaleza mercantil. Consecuentemente queda excluido del ámbito mercantil la actividad propiamente profesional, coincidiendo con el criterio que sigue la DGT (que establece que quedan excluidas del impuesto sobre sociedades «las entidades [...] de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil»).

**3.2.** Ahora bien, esto obliga a dilucidar las diferencias entre actividades empresariales y profesionales. Y en este sentido la normativa tributaria no ofrece, a los efectos que aquí interesan, muchas luces. Así el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), al definir las rentas procedentes de actividades económicas, establece un concepto unitario que comprende indistintamente rentas empresariales y profesionales («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*

<sup>13</sup> Consulta V2776/2017, de 27 de octubre –NFC066330–.

<sup>14</sup> Consulta V2729/2017, de 25 de octubre –NFC066325–.

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»). Lo mismo ocurre con el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que, una vez más, trata de manera unitaria la figura del empresario o profesional, no estableciendo diferencias entre ambas categorías (art. 5.Dos LIVA: «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*. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y *prestación de servicios*, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el *ejercicio de profesiones liberales y artísticas*»).

Ante la dificultad de encontrar criterios normativos que nos permitan diferenciar entre una actividad empresarial para diferenciarla de una actividad profesional, habrá que acudir a la interpretación del concepto de «negocio profesional» previsto en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que regula la reducción de la base imponible de dicho impuesto en supuestos de donación. A estos efectos resulta ilustrativa la Contestación vinculante de la DGT número V0618/2017, de 9 de marzo (NFC065336), según la cual por «negocio profesional» se puede entender «la [1.º] *ordenación por cuenta propia* de medios de producción y recursos humanos o uno de ambos en [2.º] *actividades centradas en el ejercicio libre de una profesión*, [3.º] *sin que exista una estructura del negocio o un diseño empresarial que vaya más allá de ese desempeño profesional*».

Por tanto, si bien las actividades empresariales y profesionales comparten una zona común, consistente en la ordenación por cuenta propia de factores de producción con la intención de intervenir con ánimo de lucro en el tráfico jurídico. Sin embargo se diferencian en dos rasgos; a saber:

- Primero. Por la *naturaleza intrínseca de la actividad realizada*, que en el caso de la actividad profesional será el *ejercicio de una profesión* para la cual normalmente será necesario estar en posesión de una determinada cualificación y titulación oficial habilitante e, incluso, formar parte de un colegio profesional<sup>15</sup>.
- Segundo. *Carecer* (en lo que se refiere a la actividad profesional) *de una estructura de organización empresarial*.

**3.3.** Una vez delimitadas las diferencias, cabe plantearse si es posible que una actividad inicialmente profesional pueda pasar a tener naturaleza mercantil, habida cuenta de que la misma se vertebró a través de una *estructura de negocio* o con un *diseño empresarial*, que trascienda el es-

<sup>15</sup> Y así se exige en el artículo 1.1 de la Ley de sociedades profesionales («A los efectos de esta ley, es actividad profesional 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»).

tricto desempeño profesional. Piénsese, por ejemplo, en la agrupación de varios profesionales de varios sectores (distintos pero relacionados entre sí) que amplíen y diversifiquen su objeto social. Parece claro que no solo es posible sino que, en muchos casos, es la realidad imperante hoy en día. Pues bien, en el caso que se opte por la forma de una sociedad civil, ¿nos encontramos ante una *sociedad civil con objeto mercantil* que necesariamente debe tributar en el impuesto sobre sociedades o, por el contrario, debe mantenerse su tributación en el régimen de atribución de rentas del IRPF? Repárese que nos encontramos ante *sociedades civiles que desarrollan unas genuinas actividades profesionales* pero a través de una verdadera *organización empresarial*. Entonces, ¿qué vertiente de la sociedad civil debe primar (la profesional o la empresarial) a efectos de la sujeción o no al impuesto sobre sociedades? La cuestión merece un epígrafe aparte, el siguiente.

#### IV. LAS SOCIEDADES CIVILES PROFESIONALES

1. Por tanto, las *sociedades de carácter profesional* quedan a extramuros del impuesto sobre sociedades. Ahora bien, ¿cómo viene interpretando la DGT el carácter profesional de la sociedad civil a estos efectos? ¿Incluye a todas las sociedades civiles profesionales, con independencia de las formalidades en su constitución? O, ¿solo estarán excluidas del ámbito del impuesto sobre sociedades las que se hayan formalizado de acuerdo con la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales<sup>16</sup>?

La DGT se ha decantado por esta última alternativa señalando que solo están excluidas del impuesto sobre sociedades profesionales que se hayan constituido conforme a la Ley de sociedades profesionales<sup>17</sup>; de forma que las restantes sociedades civiles de profesionales deberán tributar a través del impuesto sobre sociedades<sup>18</sup>. Y, nuevamente, el Departamento de Gestión Tributaria

<sup>16</sup> Conforme a lo dispuesto en el artículo 1.1 de la Ley de sociedades profesionales se encuentran bajo el paraguas de dicha ley las sociedades profesionales «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». No obstante, los socios podrán renunciar a constituirse al amparo de la Ley de sociedades profesionales; tal y como habilita la disposición adicional segunda de la misma ley.

<sup>17</sup> Consulta V3156/2016, de 6 de julio (NFC061424): «la entidad consultante es una sociedad civil profesional cuyo objeto social exclusivo es el ejercicio de la medicina y sus especialidades de ginecología y obstetricia. *En la medida en que esta entidad esté sometida a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, al tratarse de una actividad de carácter profesional, quedará excluida del ámbito mercantil, y no tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS y después del 1 de enero de 2016 seguirá tributando de acuerdo con el régimen de atribución de rentas establecido en la sección segunda del título X de la LIRPF*».

<sup>18</sup> Consulta V4204/2016, de 3 de octubre (NFC062138): «En el presente caso, 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. Adicionalmente, la entidad consultante desarrolla una actividad de realización de tareas propias de *agentes comerciales* sin que en el escrito de consulta ni en la documentación aportada junto al mismo *conste que se haya constituido como sociedad profesional en los términos de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que debe entenderse que el objeto de la entidad tiene naturaleza mercantil*. Por lo tanto, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 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».

acoge este criterio afirmando que «se entenderá como carácter profesional *exclusivamente* las actividades desarrolladas por las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales» (Instrucciones de 23 de diciembre de 2015<sup>19</sup>).

2. De esta doctrina administrativa se colige claramente que las sociedades civiles de profesionales creadas conforme a la Ley de sociedades profesionales se encuentran excluidas como contribuyentes del impuesto sobre sociedades, las cuales en todo caso tributarán a través del régimen de atribución de rentas<sup>20</sup>.

Ahora bien, este posicionamiento administrativo, ¿se ajusta a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS y, a mayor abundamiento, se corresponde con los sectores tributario, civil y mercantil de nuestro ordenamiento?

3. Para dar respuesta a esta pregunta hay que solventar una cuestión previa, ¿pueden existir en nuestro ordenamiento sociedades civiles con objeto mercantil más allá de la mera literalidad de la LIS?

Frente a ciertos posicionamientos doctrinales que niegan tal posibilidad<sup>21</sup>, somos de la opinión que estas sí son posibles pues cuentan con cobertura legal (no en una norma tributaria) en el propio Código Civil; concretamente en su artículo 1.670 al prescribir 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

<sup>19</sup> Instrucciones de 23 de diciembre de 2015: «tendrán objeto mercantil y por tanto serán contribuyentes del impuesto sobre sociedades, las sociedades civiles (excepto las acogidas a la Ley 2/2007), que hayan rellenado alguno de los siguientes contenidos de la casilla 403 del modelo 036 destinado al tipo de actividad económica: - A01. Alquiler de locales. - A03. Resto empresariales: Todos los epígrafes del IAE, excepto: Las actividades mineras: epígrafes de la sección 1, división 1 y las agrupaciones 21 y 23 de la división 2 de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (casilla 402 del modelo 036). - A04. Artísticas y Deportivas. - A05 Profesionales». Véase, a respecto, López Geta, J. M.<sup>a</sup> (2016) y Ruiz Garros, S. (2016, p. 9).

<sup>20</sup> Instrucciones de 23 de diciembre de 2015: «Se marcará como "Sociedad civil profesional (SCP)" a las sociedades civiles constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (*deben haberse acogido a dicha ley en el acuerdo de voluntades o en la escritura de constitución*). Estas entidades tributan como entidades en atribución de rentas». Y, así, por ejemplo, con relación a una sociedad civil dedicada a la peritación de siniestros se concluye que «no le resulta de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que debe entenderse que el objeto de la entidad tiene naturaleza mercantil. Por lo tanto, [...] tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades» (Consulta DGT núm. V1197/2017, de 18 de mayo –NFC065243–). Como deduce de dicha doctrina administrativa Ruiz Garros (2016, p. 9), al concluir que «esto significa que únicamente las sociedades civiles que realizan una actividad profesional y que están acogidas a la Ley 2/2007, carecen de objeto mercantil y, por lo tanto, no pasan a ser contribuyentes del IS a partir del 1 de enero de 2016, mientras que las no acogidas a la Ley 2/2007 se van a convertir en contribuyentes del IS».

<sup>21</sup> En este sentido Falcón y Tella (2015a y 2015b): «[...] más asombro causa la identificación de las sociedades civiles sujetas al impuesto sobre sociedades con las "sociedades civiles con objeto mercantil", por la sencilla razón de que este tipo de sociedades no existe [...]. Hay sociedades civiles con forma mercantil, pero no puede haber sociedades civiles con objeto mercantil». *Vid.*, también, Martínez Lafuente, A. (2015, p. 9).

presente Código». Por tanto, las sociedades civiles, si cuentan con un objeto mercantil, deberán (aunque es cierto que el texto legal utiliza el término potestativo «pueden») acudir a alguna de las *formas* societarias establecidas en el Código de Comercio. Cuestión distinta es determinar qué tipo de sociedades mercantiles podrán utilizar. En particular, cabe plantearse si pueden acudir a sociedades de capital o personalistas indistintamente, o no.

En este sentido las sociedades civiles nunca podrán acudir al formato de las sociedades de capital puesto que estas por imperativo legal siempre son de carácter mercantil (nunca civiles), conforme se estipula en el artículo 2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) («Las sociedades de capital, cualquiera que sea su objeto, tendrán carácter mercantil»). Pero no hay impedimento legal para que las sociedades civiles con objeto mercantil puedan acudir a las disposiciones del Código de Comercio que regulan las entidades personalistas, siempre que no entren en contradicción con el Código Civil. Concretamente nos estamos refiriendo a la sociedad colectiva (arts. 125 a 144 Código de Comercio) y a la sociedad comanditaria simple (arts. 145 a 150 Código de Comercio). Por tanto, las *sociedades civiles con objeto mercantil* son sociedades *materialmente* civiles (art. 1.670 Código Civil) cuyo *formato* es mercantil (de sociedad colectiva o de sociedad comanditaria simple) por su *objeto* (art. 2 Código de Comercio).

Las sociedades civiles con objeto mercantil deberán cumplir lo dispuesto en las normas del Código de Comercio sobre su creación y desarrollo de la actividad; y, en particular, deberán constituirse necesariamente en escritura pública y así poder acceder a su inscripción en el Registro Mercantil, conforme establece el artículo 119 del Código de Comercio<sup>22</sup>.

Las sociedades civiles con objeto mercantil, para disponer de personalidad jurídica propia, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.º Deben constituirse conforme a las reglas y requisitos previstos en el Código de Comercio para la creación de la sociedad colectiva o de la sociedad comanditaria simple.
- 2.º Debe formalizarse necesariamente en escritura pública. Consecuentemente, este requisito entra en contradicción con lo dispuesto por la DGT que permite, a efectos fiscales, que las sociedades civiles con objeto mercantil se puedan constituir a través de documento privado<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> En este sentido entendemos correcta la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 21 de mayo de 2013 (que utiliza Falcón y Tella (2015a) para corroborar sus tesis) cuando confirma la denegación de la inscripción registral de una sociedad con objeto mercantil, habida cuenta de que «lo que se pretende es que acceda a los libros registro la titularidad de una sociedad denominada civil pero cuyo objeto es el desarrollo de una actividad indubitadamente mercantil y cuyo contrato de constitución no cumple mínimamente con las normas imperativas que rigen las sociedades mercantiles como señala la nota de defectos que no puede ser sino conformada».

<sup>23</sup> Consulta V4656/2016, de 3 de noviembre (NFC062862): «[...] En el ámbito tributario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades si se ha manifestado como tal frente a la Administración

3.º El requisito de su necesaria inscripción en el Registro Mercantil, frente a posiciones de signo opuesto (Zejalbo Martín, 2018), no resulta necesario conforme a la última doctrina del Tribunal Supremo<sup>24</sup>, que ha sido reconocida por la DGT<sup>25</sup>. Sin embargo, en nuestra opinión las *sociedades civiles con objeto mercantil* sí deberían inscribirse obligatoriamente en el Registro Mercantil para adquirir plena personalidad jurídica por mandato del artículo 119 del Código de Comercio<sup>26</sup>.

4. Despejada la primera incógnita hay que plantearse otra distinta: ¿hay fundamento para negar la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades a las *sociedades civiles de profesionales* constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales?

Ya hemos visto como la DGT, ante la ausencia en la LIS de una definición de *objeto mercantil*, ha procedido a crear una propia que, sin ninguna referencia normativa complementaria sobre la que apoyar su decisión, concluye que las sociedades civiles constituidas conforme a la Ley de sociedades profesionales no tienen objeto mercantil y, por lo mismo, no pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades.

No compartimos dicho criterio, en primer lugar, porque vulnera lo dispuesto en el artículo 12.2 de la LGT que ordena que cuando los términos no se encuentren definidos en la normativa

---

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 documento se haya aportado a 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Solo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales*» (También, Consultas núm. V0667/2016, de 17 de febrero –NFC058235– y núm. V0459/2016, de 5 de febrero –NFC058213–; entre otras muchas).

<sup>24</sup> STS de 7 de marzo de 2012, recurso casación número 682/2009 (NCJ057496): «[...] a diferencia de otros ordenamientos, como el francés, en el que el reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades civiles aparece vinculado a la inscripción de la sociedad y hasta que esta se produce rige la regla "il n'y a que des associés point de société" (tan solo existen asociados, no sociedad), al disponer el art. 1.842 del Código de Napoleón que "Les sociétés [...] jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation..." (Las sociedades [...] gozan de la personalidad moral a partir de su inscripción), al margen de su conveniencia o no, *nuestro sistema no exige la inscripción de las sociedades civiles en registro alguno* y ni el artículo 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» (fundamento segundo, *in fine*).

<sup>25</sup> Consulta de la DGT número V3969/2015, de 14 de diciembre (NFC057573), que reconoce la sujeción al impuesto sobre sociedades de una sociedad civil no inscrita en el Registro Mercantil.

<sup>26</sup> Además, las sociedades de profesionales, que están obligadas a constituirse conforme a la Ley de sociedades profesionales, necesariamente deben inscribirse en el Registro Mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de dicha ley. En esta línea se sitúa Falcón y Tella (2015a, pp. 4/6) cuando sostiene que «la única forma de dar contenido a la expresión "sociedad civil con objeto mercantil", como nuevo sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, es entender que la misma se refiere a las sociedades civiles (es decir, con objeto civil) inscritas en el Registro Mercantil. Actualmente es el caso de las sociedades profesionales».



tributaria los mismos «*se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*». Pues bien, en este supuesto lo que procede es acudir al Código de Comercio ya que es el cuerpo normativo que de manera genuina define y establece lo que debemos entender por *objeto mercantil*. Y en este sentido, hay que señalar que un contrato de sociedad tendrá un *objeto mercantil* cuando tenga por causa la realización *habitual* (art. 1 Código de Comercio) y *por cuenta propia*<sup>27</sup> de *actos objetivos de comercio* (art. 2 Código de Comercio), en donde lo fundamental es la búsqueda de un *ánimo de lucro* (art. 325 Código de Comercio)<sup>28</sup>.

Por tanto es claro que *toda sociedad profesional* (constituida o no conforme a lo dispuesto en la Ley de sociedades profesionales) *tiene un objeto mercantil*, pues realiza actos de naturaleza mercantil y, frente a lo argumentado por la DGT, no hay base legal (es decir, en la LIS) para la exclusión del impuesto sobre sociedades a las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales.

4.1. Además, el criterio administrativo establece una *diferenciación irrazonable* en el régimen de tributación de las sociedades civiles de profesionales en función de que estén obligadas o no a constituirse conforme a la Ley de sociedades profesionales (que puede dar lugar a un trato discriminatorio contrario al principio de igualdad del art. 14 de la Constitución); de manera que solo las que no se encuentren sujetas a dicha ley serán sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades; mientras que las que se sitúan en su radio de acción tributarán a través del régimen de atribución de rentas en el IRPF si sus socios son personas físicas residentes en España.

Esta interpretación deriva en situaciones realmente rocambolescas como ocurre con los despachos de abogados articulados como sociedades civiles en régimen de comunidad de gastos que, a criterio de la DGT, se encontrarán sujetos al impuesto sobre sociedades<sup>29</sup>, frente a los despa-

<sup>27</sup> STS (Sala 1.ª) número 235/2012, de 16 de abril (NCJ057061): «[...] para ser calificado como comerciante que la dedicación al comercio sea en propio nombre e interés –en este sentido la Sentencia de 17 de diciembre de 1987, que reproduce la de 27 de abril de 1989, afirma que la condición de comerciante o empresario requiere "no solo el dato real de la actividad profesional, con habitualidad, constancia, reiteración de actos, exteriorización y ánimo de lucro, sino también un dato de significación jurídica que, no exigido en el art. 1 del Código de Comercio, consiste en el ejercicio del comercio en propio nombre y en la atracción hacia el titular de la empresa de las consecuencias jurídicas de la actividad empresarial"» (fundamento segundo).

<sup>28</sup> STS (Sala 1.ª) número 570/1999, de 25 de junio (NCJ046059): «Dice la Sentencia de esta Sala de 20 de noviembre de 1984 que "entendiéndola doctrina científica más autorizada que la nota que caracteriza la compraventa *mercantil frente a la civil es el elemento intencional*, que se desdobra en un doble propósito por parte del comprador el de revender los géneros comprados, bien sea en la misma forma que los compró o adecuadamente transformados, y el *ánimo de lucro*, consistente en obtener un beneficio en la reventa, de modo que la compraventa mercantil *se hace no para que el comprador satisfaga sus propias necesidades sino para lucrarse con tal actividad*, constituyéndose el comprador en una especie de mediador entre el productor de los bienes comprados y el consumidor de los mismos, una vez transformados o manipulados"; en el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de 10 de noviembre de 1989» (fundamento segundo).

<sup>29</sup> Consulta número V4655/2016, de 3 de noviembre (NFC062828): «[...] La entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del impuesto sobre sociedades, con un número de identificación fiscal, para lo cual debió presentar el documento privado o escritura pública de constitución. La entidad consultante *desarrolla la actividad de gestión de los gastos comunes derivados de un despacho de abogados que ejercen su actividad*

chos de abogados que, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 1.1 de la Ley de sociedades profesionales, se encuentran constituidos como sociedades civiles de profesionales de la Ley de sociedades profesionales y, por lo mismo, su régimen de tributación será (como queda dicho, a juicio de la DGT) el de atribución de rentas.

Otro tanto ocurre con las sociedades civiles cuyo objeto son las labores de asesoramiento (fiscal, laboral, contable, etc.) pues en unos casos les atribuye la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades<sup>30</sup> y en otros no<sup>31</sup>.

Asimismo, la DGT introduce con la interpretación que viene sosteniendo *un componente dispositivo* en la elección del régimen de tributación que no depende de la propia LIS, sino de una norma no fiscal como la Ley de sociedades profesionales, pues la aplicación de esta no es imperativa para socios profesionales que pueden renunciar a la misma en el momento de la constitución de la sociedad civil profesional<sup>32</sup>. De manera que nos vamos a encontrar con sociedades

---

*profesional de forma autónoma*, es decir, cada uno de los socios de la sociedad civil presta sus servicios profesionales independientemente y factura a sus clientes en nombre propio. *La actividad económica de la sociedad civil, gestión de los gastos comunes, no está excluida del ámbito mercantil y, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades*, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS».

<sup>30</sup> Las sociedades civiles dedicadas al asesoramiento fiscal y contable serán sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades: «la entidad consultante desarrolla una actividad principal de asesoramiento fiscal y contable que tiene dada de alta en el epígrafe 842 de la sección primera del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas (IAE en adelante), así como otras actividades complementarias de administración de fincas y confección de nóminas y seguros sociales de los clientes, encuadradas en los epígrafes 834 y 849.9, respectivamente, del IAE. Puesto que las actividades desarrolladas por la entidad consultante consisten en la prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil, las mismas son constitutivas de un objeto mercantil. Consecuentemente, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS» (Consulta núm. V2412/2015, de 30 de julio –NFC055569–. En los mismos términos, la Consulta núm. V5060/2016, de 22 de noviembre –NFC063177–).

<sup>31</sup> Si el asesoramiento es laboral, la DGT concluye que «la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad de carácter profesional excluida del ámbito mercantil. Por tanto, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2.ª del Título X de la LIRPF» (Consulta núm. V2727/2015, de 22 de septiembre –NFC056094–). A la misma conclusión llega la Consulta número V0166/2017, de 24 de enero (NFC063639); con relación a una sociedad civil dedicada al asesoramiento fiscal, laboral y contable, concluyendo que «esta sociedad queda excluida del ámbito mercantil y no tendrá la consideración del contribuyente del impuesto sobre sociedades [...] y tributará como entidad en atribución de rentas». Sobre el particular, véase Cámara Barroso (2016, p. 7).

<sup>32</sup> Compartimos la conclusión de Falcón y Tella (2015a, pp. 5/6) al destacar que «la incorporación de estos nuevos sujetos pasivos al impuesto sobre sociedades merece un juicio positivo en cuanto que no tendría sentido que las sociedades profesionales pudieran elegir su régimen fiscal a través del simple expediente de adoptar la forma civil o mercantil o alguna de las formas mercantiles de las sociedades de capital. Pero el juicio no es tan positivo si se advierte que la tributación por el impuesto sobre sociedades sigue siendo opcional en la práctica para muchas entidades, sobre todo para las de reducida dimensión, pues basta con no inscribirse en el Registro Mercantil».

civiles de profesionales no constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales (por renuncia expresa de los socios) que tributarán en el impuesto sobre sociedades<sup>33</sup>; y sociedades civiles de profesionales que desarrollando idéntico objeto, al haberse constituido de acuerdo con la Ley de sociedades profesionales, tributarán de manera distinta a través del régimen de atribución de rentas<sup>34</sup>. Llamativa (y criticable) es la Consulta número V4920/2016, de 14 de noviembre (NFC062999), con relación a una sociedad civil cuyo objeto social consiste en la prestación de servicios jurídicos, donde la DGT *soluciona la cuestión de manera salomónica*; concretamente, sostiene que «si estuviera acogida a la referida Ley 2/2007, quedaría excluida del ámbito mercantil, no tendría la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades [...]. En caso contrario, será contribuyente del impuesto sobre sociedades a partir del 1 de enero de 2016»<sup>35</sup>.

En nuestra opinión, todas las sociedades civiles de profesionales, con independencia de su constitución o no conforme a la Ley de sociedades profesionales, cuentan con objeto mercantil (pues, como queda razonado, desarrollan actos mercantiles o de comercio en los términos que establece el Código de Comercio) y, consecuentemente, son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) de la LIS, en la medida en que son plenas personas jurídicas.

## V. LA EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS SOCIEDADES CIVILES DE FARMACIA Y NOTARÍA

1. El artículo 7.1 a) de la LIS establece como regla absoluta, que no contempla excepción alguna, que las sociedades civiles con objeto mercantil deberán tributar como contribuyentes del impuesto sobre sociedades. Por tanto las sociedades civiles que desempeñan la actividad de farmacia o de notaría *necesariamente* (esto es, porque así lo establece la LIS) se encontrarán sujetas a dicho impuesto.

<sup>33</sup> Consulta número V4348/2016, de 10 de octubre (NFC062426): «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. Adicionalmente, la entidad consultante desarrolla una actividad de prestación de servicios jurídicos, señalándose expresamente en el contrato de sociedad civil que los otorgantes *manifiestan su inequívoca voluntad expresa de no someterse a la regulación especial de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*, por lo que debe entenderse que el objeto de la entidad tiene naturaleza mercantil. Por lo tanto, la entidad consultante, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 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».

<sup>34</sup> Consulta número V0974/2016, de 14 de marzo (NFC059368): «[...] la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad de abogacía, y parece desprenderse que *esta entidad está sujeta a la aplicación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*. Puesto que las actividades profesionales están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante *no tendrá la consideración de contribuyente del impuesto sobre sociedades* por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la LIS».

<sup>35</sup> A idéntica solución llega con motivo de las sociedades civiles cuyo objeto social es la agencia de seguros (Consulta núm. V2733/2017, de 25 de octubre –NFC066328–).

No obstante, no es este el parecer de la DGT que, nuevamente al margen de lo dispuesto en la LIS, construye una alambicada argumentación al objeto de excluir del impuesto sobre sociedades a tales entidades.

2. Con relación a la actividad de farmacia, la DGT sostiene que «el ejercicio de las actividades atribuidas legalmente a las oficinas de farmacia *corresponde al farmacéutico propietario-titular de la oficina de farmacia, sin que puedan en consecuencia dichas actividades ser ejercidas por una sociedad mercantil*, encontrándose entre las referidas actividades, la adquisición, custodia, conservación y dispensación de los medicamentos y productos sanitarios» (Consulta DGT núm. V4142/2015, de 30 de diciembre –NFC056679–<sup>36</sup>).

Parecida argumentación mantiene la DGT respecto a la actividad de notaría señalando que «el ejercicio de la fe pública corresponde íntegra y plenamente a los notarios de España. Por tanto, las comunidades de bienes y sociedades civiles mencionadas en los datos de la consulta se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que dichos notarios tienen en común [...] el ejercicio de las actividades atribuidas a las notarías *corresponde a los notarios titulares de los mismos*, que realizan unas funciones específicas de ejercicio de la fe pública, con dependencia del Ministerio de Justicia a través de la Dirección General de los Registros y del Notariado y cuya retribución está establecida en función del arancel notarial [...] *el rendimiento correspondiente a cada notaría, actúe un notario o varios en régimen de unión de despacho, deberá ser objeto de imputación al notario o notarios titulares del mismo*, por lo que, al no poder ser una sociedad civil con personalidad jurídica titular de esta actividad, los rendimientos correspondientes a cada notaría por su actividad propia en ningún caso tributarán por el impuesto sobre sociedades» (Consulta núm. V2716/2016, de 15 de junio –NFC060756–).

3. En nuestra opinión, esta argumentación confunde la titularidad de la actividad con la forma de estructurarla o llevarla a cabo. En primer lugar, no hay duda y no se discute que las propias disposiciones sectoriales que regulan la actividad de farmacia y de notaría atribuyan al farmacéutico y al notario persona física la condición de titular de la respectiva actividad, impidan la articulación grupal de las mismas. Es palmario, por ejemplo, y sin ánimo de caricaturizar, de que no opera una clínica sino el cirujano. Con ello queremos poner de manifiesto que el supuesto obstáculo para impedir la tributación en el impuesto sobre sociedades de estas actividades es un común a toda actividad profesional que, *per se*, será *personalísima* y no por ello las actividades profesionales, de manera automática e inexorable, se encuentran fuera del artículo 7.1 a) de la LIS.

En segundo lugar, esta doctrina administrativa no analiza si dichas actividades pueden constituirse como *sociedades civiles con objeto mercantil* en los términos que la misma DGT ha establecido a efectos del impuesto sobre sociedades. A saber, a) que la sociedad civil tenga plena personalidad jurídica, bastando a estos efectos que los pactos constitutivo no sean secretos o, dicho en palabras de la propia DGT, se manifieste a la Administración tributaria *una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad*, ya sea a través de una escritura pública

<sup>36</sup> También, las Consultas DGT números V1624/2016, de 14 de abril (NFC059453); y V4945/2016, de 15 de noviembre (NFC063108).

o, incluso, en documento privado. Y, a su vez, b) que dicha actividad responda a un objeto mercantil en los términos fijados por la DGT; tal y como hemos visto y criticado por nuestra parte.

Cumplíendose ambos requisitos, que han sido establecidos por la DGT, no atisbamos impedimento alguno para que, a efectos del impuesto sobre sociedades, nos encontremos ante sociedades civiles con objeto mercantil que deban tributar en dicho impuesto y no sus socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF. En otras palabras, no vemos obstáculo para aplicar a dichas actividades la doctrina administrativa general para las actividades profesionales desarrolladas en régimen de comunidad de gastos, que tributan como contribuyentes del impuesto sobre sociedades<sup>37</sup>. En definitiva, lo que al menos cabe exigir a la DGT es coherencia con sus propios criterios, aunque (como ocurre en nuestro caso) no los compartamos.

## VI. LA TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS PERSONAS FÍSICAS DE LAS SOCIEDADES CIVILES CON OBJETO MERCANTIL

1. Las percepciones que perciban los socios de una sociedad civil con objeto mercantil tendrán la calificación fiscal que corresponda en el IRPF conforme a la naturaleza de las mismas y deberán valorarse en términos de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS, al tratarse de operaciones vinculadas. De esta manera podremos encontrarnos ante diversas hipótesis calificatorias:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos de actividades económicas.
- Rendimientos de capital mobiliario.
- Rendimientos de capital inmobiliario.

2. Las retribuciones que perciban los socios a tenor de su condición de administradores o miembros del consejo de administración tendrán la consideración de rendimiento del trabajo, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.2 e) de la LIRPF<sup>38</sup>. En este sentido, la DGT viene precisando que «en caso de que la sociedad no satisfaga al socio ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del impuesto»<sup>39</sup>.

3. También hay que tener presente qué socio pueda desempeñar *funciones propias de la alta dirección o de gerencia*, con independencia de que sea o no administrador social. En este sentido

<sup>37</sup> Vid., *supra*, nota 29.

<sup>38</sup> Artículo 17.2 e) de la LIRPF: «En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: [...] Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos».

<sup>39</sup> Consultas DGT números V3106/2016, de 5 de julio (NFC061112); V4013/2016, de 21 de septiembre (NFC062147); y V4777/2016, de 10 de noviembre (NFC062959).

la última reforma societaria ha venido a superar la «teoría del vínculo»<sup>40</sup>, reconociendo la posibilidad de una retribución específica para los miembros del consejo de administración que desempeñen labores *ejecutivas*, distintas de las propias del cargo de administrador<sup>41</sup>, que en el IRPF recibirán la calificación de rendimientos del trabajo. Aunque la norma mercantil solo habla de la necesidad de un contrato, pero no aclara la naturaleza de este (¿mercantil o laboral?). En principio la *fuerza atractiva* de las funciones de «alta dirección» con las funciones de administrador (pese a ser distintas) es la que determina la calificación a efectos del IRPF.

4. Por el contrario, si los rendimientos recibidos de la sociedad traen causa de una relación empresarial y, en particular, profesional, nos encontraremos como regla general ante rendimientos de actividades económicas. No obstante, existen en estos casos dos posibilidades calificatorias: rendimientos del trabajo (art. 17 LIRPF<sup>42</sup>) o rendimientos de actividades económicas (art. 27 LIRPF<sup>43</sup>). Con indudables consecuencias tributarias en función de una u otra calificación a efectos de admisión de gastos deducibles en la determinación de los rendimientos netos (más amplia para los rendimientos de actividades económicas, frente al carácter tasado de los mismos en los rendimientos del trabajo) y en la asunción de obligaciones tributarias formales (nimas en el caso de los rendimientos del trabajo).

Bajo estas coordenadas hay que partir de la *preferencia calificatoria* de tales rendimientos como procedentes de una actividad económica; habida cuenta de la remisión negativa de la definición legal de los rendimientos del trabajo que se lleva a cabo en la LIRPF, pues para que una

<sup>40</sup> Conforme a esta teoría reconocida por la doctrina legal del Tribunal Supremo, «las funciones de "alta dirección" (dirección, gestión, administración y representación) son las propias de los administradores, con lo que la relación laboral queda subsumida en la relación mercantil» (STS de 13 de noviembre de 2008, rec. núm. 3991/2004 –NFJ030831–; fundamento octavo: también, SSTs de 11 de marzo de 2010, rec. núm. 4002/2004; y de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 2795/2013 –NFJ057308–). Véase sobre el particular, Castro de Luna (2016, p. 5).

<sup>41</sup> Artículo 249.3 del TRLSC: «Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan *funciones ejecutivas* en virtud de otro título, será necesario que *se celebre un contrato entre este y la sociedad* que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión». En dicho contrato «se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato. El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general» (art. 249.4 TRLSC).

<sup>42</sup> Artículo 17.1 de la LIRPF: «Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que *deriven*, directa o indirectamente, *del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas* [...]».

<sup>43</sup> Artículo 27.1 de la LIRPF: «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* [...]».

retribución sea «salarial» a efectos del IRPF será necesario que la misma no tenga «carácter de rendimientos de actividades económicas»<sup>44</sup>. Pues bien, como regla de principio ambas podrían darse a tenor de la naturaleza de la relación que liga al socio con la sociedad civil con objeto mercantil.

De esta manera, si la misma implica *una ordenación por cuenta propia de los factores de producción* por parte del socio, la calificación procedente sería la de rendimientos de actividades económicas. En la actividad económica existe *asunción del riesgo* a la hora de organizar los factores de producción necesarios para obtener un beneficio. Por el contrario, si tal admisión del riesgo no existe, nos encontraremos ante una relación por cuenta ajena en la prestación de los servicios remunerados al socio por la sociedad; ya que será la entidad la que asuma el riesgo con el cliente y, consecuentemente, la relación jurídica que media entre el profesional y la entidad estará caracterizada por las notas de «dependencia» y «ajenidad»<sup>45</sup> y, por lo mismo, los honorarios podrán calificarse como rendimientos del trabajo.

<sup>44</sup> En palabras de Magraner Moreno (2015, p. 8) «antes de calificar un rendimiento como del trabajo debemos analizar, con carácter previo, si el rendimiento en cuestión puede ser calificado como actividad económica».

<sup>45</sup> STS, Sala de lo Social, de 20 de enero de 2015, recurso casación número 587/2014 (NSJ051292): «a) La calificación de los contratos no depende de la denominación que les den las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. b) En el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un precio o remuneración de los servicios. El contrato de trabajo es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral. c) Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera. De ahí que en la resolución de los casos litigiosos se recurra con frecuencia para la identificación de estas notas del contrato de trabajo a un conjunto de hechos indiciarios de una y otra. d) Los indicios comunes de la nota de dependencia más habituales son: la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario; el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. e) Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros: la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario –y no del trabajador– de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o con el público, como fijación de precios o tarifas, y la selección de clientela, o personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y su cálculo con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones. f) En el caso concreto de las profesiones liberales, son indicios contrarios a la existencia de laboralidad la percepción de honorarios por actuaciones o servicios fijados de acuerdo con indicaciones corporativas o la percepción de iguales o cantidades fijas pagadas directamente por los clientes. En cambio, la percepción de una retribución garantizada a cargo no del cliente, sino de la empresa contratante en función de una tarifa predeterminada por acto, o de un coeficiente por el número de clientes atendidos, constituyen indicios de laboralidad, en cuanto que la atribución a un tercero de la obligación retributiva y la correlación de la remuneración del trabajo con criterios o factores estandarizados de actividad profesional manifiestan la existencia de trabajo por cuenta ajena. g) En las profesiones liberales la nota de la dependencia en el modo de la prestación de los servicios se encuentra muy atenuada e incluso puede desaparecer del todo a la vista de las exigencias deontológicas y profesionales de independencia técnica que caracterizan el ejercicio de las mismas» (fundamento segundo).

4.1. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha modificado el artículo 27.1 de la LIRPF introduciendo un tercer párrafo que tiene por objeto *clarificar* estas situaciones, al ofrecer una *regla objetiva de calificación* para los servicios prestados por el socio-profesional a la sociedad, que rompe con la argumentación vista del análisis de la naturaleza jurídica de la relación socio-sociedad profesional preexistente<sup>46</sup>.

«[...] No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente *procedentes de una entidad* en cuyo capital participe derivados de la *realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas*, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, *tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social* que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

Por tanto, a partir de dicha regulación, los requisitos para que los honorarios profesionales prestados por el socio-profesional a la *sociedad* reciban la calificación de rendimientos de actividades económicas son los siguientes:

- 1.º Que el socio-profesional participe en el «capital» de la «entidad». Ahora bien, no se especifica nada más. Es decir, no se establece un porcentaje mínimo de titularidad en el capital, ni en qué momento se debe ser socio (a fecha de devengo del IRPF, a la finalización de la prestación del servicio, en el momento del pago de los servicios...), ni si debe haber un tiempo de mantenimiento de las acciones<sup>47</sup>.
- 2.º Que la actividad desarrollada por la «entidad» y por el socio-profesional tenga la condición del «profesional» (esto es, que se trate de una actividad incardinable en la Sección Segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económica<sup>48</sup>).

<sup>46</sup> Camacho Rubio (2016, p. 12) se muestra crítico con esta nueva regulación precisamente porque «la reforma es un claro ejemplo de una tendencia desgraciadamente generalizada en el derecho tributario, y no demasiado respetuosa con el principio de tutela judicial efectiva, tendente a promulgar normas jurídicas que contienen axiomas para definir, de forma diferente, conceptos que tienen un significado comúnmente aceptado, que, de esta forma, se ve alterado. Ello tiene el efecto añadido de limitar los medios de defensa de los contribuyentes que ya no podrán discutir la definición legal, que se convierte en una suerte de presunción "iuris et de iure", por más que nuestra convención interior se resista a aceptar una definición legal que no concuerda con el sentido usual del término».

<sup>47</sup> Estas cuestiones son abordadas por Magraner Moreno (2015, pp. 16 y 17); en su opinión, el término «capital» se refiere exclusivamente a sociedades de capital; de manera que este requisito solo se cumplirá «cuando el servicio se preste a sociedades de capital». Asimismo, manifiesta que «el legislador debería precisar el periodo en el que la participación debe ostentarse para no incurrir en innecesarios conflictos interpretativos».

<sup>48</sup> Y así lo reconoce la DGT, entre otras, en su Consulta vinculante número V2027/2015, de 29 de junio (NFC055504): «[...] debe tenerse en cuenta que el mismo –el párrafo tercero del artículo 27.1 LIRPF– no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, *sino a las actividades realizadas por el*



- 3.º Que el socio-profesional se encuentre dado de alta como «autónomo» (es decir, esté adscrito al régimen especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos –RETA– o a una mutualidad de previsión social que actúa como alternativa al RETA<sup>49</sup>). Sin embargo, este requisito, pese a su aparente claridad, plantea problemas pues efectúa una remisión a la normativa de la Seguridad Social y esta restringe la obligatoriedad del referido régimen especial a un círculo muy concreto de autónomos<sup>50</sup>; de

*socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios.* En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su impuesto sobre la renta de las personas físicas, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el impuesto sobre sociedades. Ahora bien, en dicho párrafo se exige que *la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad,* y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3.ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas, esté matriculada en la Sección Primera de las tarifas de dicho impuesto, y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda de las tarifas de dicho impuesto por la realización de dichas actividades. Por lo tanto, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF *debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.* Además, será necesario igualmente que *la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad,* debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional...» (Se trata de una doctrina administrativa constante y reiterada. Véanse, entre otras, Consultas vinculantes núms. V3053/2015, de 13 de octubre –NFC056677–; V0834/2016, de 2 de marzo –NFC059388–; V1984/2016, de 9 de mayo –NFC059753–; V0091/2017, de 19 de enero –NFC063586–; y V0783/2017, de 27 de marzo –NFC064397–).

<sup>49</sup> Cfr., Consultas DGT vinculantes números V3053/2015, de 13 de octubre (NFC056677); V0834/2016, de 2 de marzo (NFC059388); y V1984/2016, de 9 de mayo (NFC059753).

<sup>50</sup> Disposición adicional 27.ª del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio: «1. *Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella.* Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias: 1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado. 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo. 3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

manera que solo deben estar adscritos al RETA *los trabajadores por cuenta propia o autónomos que ejerzan funciones de dirección y gerencia que conlleven el desempeño del cargo de consejero o administrador, o bien presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella*<sup>51</sup>.

**4.1.1.** Pues bien, todo este planteamiento ha sido reconocido, sin ambages, para las percepciones recibidas por los socios-profesionales de las sociedades civiles con objeto mercantil, siempre que tengan una causa u origen profesional<sup>52</sup>.

**4.2.** Si no se cumplieran estos requisitos del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF surge nuevamente la duda. ¿Nos encontramos entonces ante rendimientos del trabajo o podría sostenerse que aun así podrán calificarse como rendimientos de actividades económicas? La DGT, a partir de la dicción literal del artículo 17.1 de la LIRPF y del carácter *residual* de la definición de rentas del trabajo, señala que en tales casos los honorarios se calificarán como rendimientos del trabajo<sup>53</sup>. Sin embargo, somos de la opinión de que en estas situaciones (de incumplimiento de alguno de los requisitos vistos) lo fundamental para la calificación de los honorarios vendrá del análisis de la relación jurídica que efectivamente liga al profesional con la sociedad profesional preexistente<sup>54</sup>. Veremos qué dicen los tribunales.

**5.** Si el socio percibiera retribuciones en función de su condición de socio, es decir, a resultas de la distribución de beneficios de la sociedad civil con objeto mercantil, los rendimientos tendrán la calificación fiscal de rendimientos de capital mobiliario (art. 25.1 LIRPF). La misma calificación recibirán las rentas satisfechas como consecuencia de la cesión a la sociedad civil de capitales propios por parte del socio (art. 25.2 LIRPF).

2. No estarán comprendidos en el Sistema de Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios.

3. Lo establecido en el apartado 1 no afectará a los trabajadores recogidos en los artículos 2 b), 3 y 4 del texto refundido de las Leyes 116/1969, de 30 de diciembre, y 24/1972, de 21 de junio, por las que se regula el Régimen especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar, aprobado por Decreto 2864/1974, de 30 de agosto».

<sup>51</sup> Y como concluye Magraner Moreno (2015, pp. 21-22) «es posible que el socio profesional tenga una participación en la entidad [...] y que no deba incluirse en el régimen especial de la Seguridad Social por cuenta propia o autónomos».

<sup>52</sup> Consultas DGT números V0546/2016, de 10 de febrero (NFC058248); V3390/2016, de 18 de julio (NFC061229); V4186/2016, de 3 de octubre (NFC062134); y V4250/2016, de 4 de octubre (NFC062624).

<sup>53</sup> *Id.*, Consultas DGT vinculantes números V3053/2015, de 13 de octubre (NFC056677); V0834/2016, de 2 de marzo (NFC059388); y V1984/2016, de 9 de mayo (NFC059753): «[...] En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven "del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"».

<sup>54</sup> De la misma opinión, Magraner Moreno (2015, p. 15).

6. Por último, si el socio arrienda a la sociedad civil el uso de inmuebles, las retribuciones percibidas por aquel se calificarán como retribuciones de capital inmobiliario (art. 22 LIRPF), salvo que el socio disponga de una persona contratada laboralmente a tiempo completo, en cuyo caso estaremos ante rendimientos procedentes de una actividad económica (art. 27.2 LIRPF).

En definitiva, «las rentas que deriven de las relaciones jurídicas entre el socio y la sociedad civil, contribuyente del impuesto sobre sociedades –según destaca González de Aguilar–, deberían recibir el mismo tratamiento fiscal que si de una sociedad mercantil se tratase, puesto que a efectos de tributación directa (IRPF e impuesto sobre sociedades) se han equiparado ambos tipos de sociedades» (Rosillo González de Aguilar, 2016, pp. 5/5).

## VII. CONCLUSIÓN

La inclusión de las sociedades civiles en su *sede natural*, el impuesto sobre sociedades, por tardía, no deja de merecer una valoración positiva. Cuestión distinta es la particular redacción que ha llevado a cabo el legislador, puesto que lejos de clarificar el estatus de dichas entidades en el impuesto, lo ha dificultado de manera evidente hasta el punto de que es la DGT quien está actualmente determinando las sociedades civiles que tributan en el impuesto sobre sociedades y las que se mantienen en el régimen tradicional de atribución de rentas.

La raíz del problema se encuentra, como hemos visto, en la artificial distinción pergeñada en la LIS, diferenciando entre sociedades civiles por su objeto social. Las consecuencias de esta regulación se han traducido, primero, en la *creación administrativa* de un sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades: las sociedades civiles con objeto mercantil, no constituidas al amparo de la Ley de sociedades profesionales. Basta con comparar este axioma con la redacción del propio artículo 7.1 a) de la LIS para advertir que *algo falla* en términos de reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE). Asimismo, y en segundo lugar, en el intento de ofrecer luz a los obligados tributarios a efectos de su sujeción o no al impuesto sobre sociedades se está vertiendo una doctrina administrativa con resultados rocambolescos y contradictorios, donde actividades sociales materialmente idénticas tributarán, a juicio de la DGT, en impuestos diferentes, pudiendo generar trato diferenciados carentes de justificación objetiva, con lo que ello puede derivarse desde la perspectiva del principio de igualdad (art. 14 CE).

Por ello, desde estas páginas, proponemos una nueva redacción del artículo 7.1 a) de la LIS, donde, sin distinciones, se incluya a la sociedad civil como contribuyente del impuesto sobre sociedades.

---

## Referencias bibliográficas

Alonso Madrigal, F. J. (1999). *Legalidad de la infracción tributaria*. Madrid: Dykinson.

Camacho Rubio, J. (2016). La prestación de servicios del socio a la sociedad: una nueva manera de complicar las cosas. *Quincena Fiscal*, 7.

- Cámara Barroso, M.<sup>a</sup> C. (2016). Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016. *RCyT. CEF*, 398.
- Casado Ollero, G. (1993). *Prólogo* a la obra de Alonso González, L.M. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Castro de Luna, M. J. (2016). Tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los administradores y socios de una entidad. Análisis de posibles situaciones: especial consideración a las retribuciones percibidas por los socios de sociedades profesionales. *Quincena Fiscal*, 15.
- Falcón y Tella, R. (1999). Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley. *Revista Española de Derecho Financiero*, 104.
- Falcón y Tella, R. (2015a). Las sociedades civiles con objeto mercantil (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales no inscritas. *Quincena Fiscal*, 5.
- Falcón y Tella, R. (2015b). De nuevo sobre las comunidades de bienes y las sociedades civiles. *Quincena Fiscal*, 22.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1987). El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el Ordenamiento tributario español. *Estudios de Derecho y Hacienda* (Homenaje a C. Albiñana García-Quintana). Madrid: IEF.
- López Geta, J. M.<sup>a</sup> (2016). Las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria*, 12.
- Magraner Moreno, F. J. (2015). Calificación y cuantificación de las prestaciones de servicios efectuadas por los socios profesionales en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 21.
- Martínez Lafuente, A. (2015). Las sociedades civiles con objeto mercantil y su consideración como sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades, con especial referencia a las oficinas de farmacia. *Carta Tributaria*, 5-6.
- Palao Taboada, C. (1985). Reserva de Ley y Reglamentos en materia tributaria. *Funciones financieras de las Cortes Generales*. Madrid.
- Pérez Royo, F. (1978). El principio de legalidad tributaria en la Constitución. *Estudios sobre el proyecto de Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Recoder de Casso, E. (1979). El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero. *Hacienda Pública Española*, 59.
- Rosillo González de Aguilar, A. (2016). Las sociedades civiles y su tributación en el Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria*, 14.
- Ruiz Garros, S. (2016). Novedades en el régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, producidas desde noviembre de 2015 (y II). *RCyT. CEF*, 397.
- Zejalbo Martín, J. (2018). *La personalidad jurídica de la sociedad civil no inscrita: entre la doctrina decimonónica y la jurisprudencia actual*. Recuperado de <[www.notariosyregistradores.com/doctrina/ARTICULOS/2013-sociedad-civil.htm](http://www.notariosyregistradores.com/doctrina/ARTICULOS/2013-sociedad-civil.htm)> [consultado el 24 de enero de 2018].