

# El Nuevo Régimen Fiscal de las Sociedades Civiles con Objeto Mercantil y de las Sociedades Profesionales

MARÍA ZABALA LACAMBRA Y JAIME CLEMENTE MARTÍNEZ

Universidad Jaime I de Castellon

## Resumen

El presente trabajo pretende abordar la problemática existente tanto en las sociedades civiles con objeto mercantil como en las sociedades profesionales. Las primeras afectadas por una reforma del año 2014 del Impuesto de Sociedades que genera una nueva problemática en la materia al no haber entrado todavía en vigor el nuevo Código de Comercio. Los conflictos en las sociedades profesionales se originaron con la Sentencia Mahou, que abrió una laguna que ha generado gran inseguridad jurídica.

**Palabras clave:** Sociedades civiles con objeto mercantil. Sociedades profesionales. Tributación. IRPF. IS

## Abstract

*The present work aims to address the problematic existing both in civil societies for commercial purposes and in professional societies. The first affected by a reform of the year 2014 of the Corporate Tax that generates a new problematic in the matter to have not yet entered into force the new Commercial Code. Conflicts in professional societies originated with the Mahou Judgment, which opened a loophole that has generated great legal insecurity.*

**Key words:** Civil societies with mercantile purpose. Professional societies. Taxation. IRPF. IS

## Índice de Abreviaturas

AEAT	Agencia Tributaria.
DGT	Dirección General de Tributos
CCom	Código de Comercio
DGT	Dirección General de Tributos
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
NIF	Número de Identificación Fiscal
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
LSP	Ley de Sociedades Profesionales
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomoa

## 1. Problemática fiscal de las sociedades civiles con objeto mercantil

La reforma producida en noviembre de 2014 sobre el Ley del Impuesto de Sociedades ha abierto un nuevo paradigma en lo referente a la problemática fiscal de las sociedades civiles con objeto mercantil.

La clave se encuentra en el nuevo artículo 7 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, donde se incluye entre los sujetos pasivos del IS a las sociedades civiles de carácter mercantil, en concreto, se señala que serán contribuyentes *las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil*, por tanto ha de entenderse en sentido negativo que todas aquellas sociedades civiles cuyo objeto sí tenga naturaleza mercantil deberán de tributar por el sistema de atribución de rentas.

Esta reforma ha supuesto, en primer lugar, un problema interpretativo de gran calado puesto que tal y como afirma MARTÍN FERNÁNDEZ<sup>6</sup> el legislador ha creado un concepto autónomo ya que el objeto mercantil, tal y como define el actual Código de Comercio (Ccom), sólo es propio de las sociedades mercantiles y si estas no se constituyen de conformidad con el citado Código, carecen de personalidad jurídica. Como explica este autor, para que se tribute por la vía del IS y no por el sistema del IRPF (que sería régimen que se les aplicaba anteriormente como sociedades civiles) se tiene que dar dos requisitos.

El primero de ellos se refiere a la necesidad de que haya personalidad jurídica. Así pues, se considera que las sociedades civiles tienen dicha personalidad, a efectos del IS, por su constitución en escritura pública o mediante documento privado aportado a la Administración tributaria a los efectos de la asignación del NIF. En este sentido cabe decir que según lo en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, así, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Así pues, tal y como se ha manifestado la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante con número 2378/2015<sup>7</sup>, para la constitución y obtención de la personalidad jurídica de tales no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Por tanto, para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. También se ha reafirmado en esto la Instrucción de la AEAT de número 2015/248697<sup>8</sup> al decir que se adquirirá la personalidad jurídica al presentar el documento

---

<sup>6</sup> Javier Martín Fernández: *¿Sociedades civiles con objeto mercantil?*, 2015. Disponible en línea en: [http://cincodias.com/cincodias/2015/09/03/economia/1441304182\\_252203.html](http://cincodias.com/cincodias/2015/09/03/economia/1441304182_252203.html) (Consultado 4/2/2017)

<sup>7</sup> Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos con número 2378/2015 de fecha 28/07/2015. Disponible en línea en: [http://online.elderecho.com/index.jsp?producto\\_inicial=\\*%&indice=doctrina&nref=2015/156441#%2Fpresentar.do%3Fnref%3D7df26319%26producto%3DI](http://online.elderecho.com/index.jsp?producto_inicial=*%&indice=doctrina&nref=2015/156441#%2Fpresentar.do%3Fnref%3D7df26319%26producto%3DI) (Consultado 4/2/2017)

<sup>8</sup> Instrucción de la AEAT de número 2015/248697. Disponible en línea en: [http://online.elderecho.com/index.jsp?producto\\_inicial=\\*%&indice=doctrina&nref=2015/248697#%2Fpresentar.do%3Fnref%3D7df3cb79%26producto%3DI](http://online.elderecho.com/index.jsp?producto_inicial=*%&indice=doctrina&nref=2015/248697#%2Fpresentar.do%3Fnref%3D7df3cb79%26producto%3DI) (Consultado 4/2/2017)

privado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas

El segundo requisito necesario es que la sociedad civil, pese a su aparente naturaleza solamente civil, tengan objeto mercantil, considerándose como tal la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, salvo las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o de carácter profesional. Así pues, el objeto mercantil implica, según los artículos 325 y 326 del Código de Comercio, que se constituyan con la finalidad de realizar una actividad interviniendo en el mercado mediante la aportación al mismo de bienes y servicios con fines de lucro. Esto ha supuesto, por tanto, que la Ley ha establecido una calificación formal para que dichos entes tributen por el Impuesto de Sociedades y ello ha supuesto que habrá que ir caso por caso, para analizar si realmente una sociedad tiene o no carácter mercantil. Consecuentemente, ello supondrá en parte crear inseguridad jurídica en los contribuyentes que tengan este tipo de formas societarias.

Otro de los principales problemas que ha surgido de este cambio fiscal se debe a que éste se diseñó pensando en la próxima elaboración de un nuevo Código de Comercio, que actualmente solo se encuentra en fase de Anteproyecto. Por tanto, este nuevo Código supondría, en otros aspectos, que aquellas sociedades civiles dedicadas a la artesanía o la agricultura serán consideradas con objeto mercantil (tal y como se afirma en la Consideración General I-12 del Anteproyecto del nuevo CCom) y consecuentemente, tributarían por el Impuesto de Sociedades, hecho que no se producirá hasta la aprobación del anteproyecto mencionado.

Este cambio en el sistema de prestación tributaria del IRPF al IS para estos tipos societarios empieza a producir sus efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016. Así pues, a partir de esta fecha pasan a ser contribuyentes del IS las sociedades civiles que tengan personalidad jurídica siempre que cumplan los requisitos que antes hemos señalado, es decir, que su objeto sea mercantil y, además, sus pactos no se mantengan en secreto entre los socios cuando la sociedad contrate en nombre propio frente a terceros. Por tanto, los períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2016 aun cuando esas sociedades civiles tengan personalidad jurídica y objeto mercantil, tributarán con el régimen de atribución de rentas.

Otro concepto que entra en conexión con las sociedades civiles de objeto mercantil va a ser su relación con las comunidades de bienes, que según el art. 392 del Código Civil se dice que *hay comunidad de bienes, cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas*. Así pues, el Servicio Jurídico Regional de Andalucía en su consultivo 495/15<sup>9</sup> dijo

---

<sup>9</sup> Consultivo del Servicio Jurídico Regional de Andalucía, nº 495/15. Disponible en línea en: <http://administracion.gob.es/pagFront/espanaAdmon/directorioOrganigramas/fichaUnidadOrganica.htm?i dUnidOrganica=12038&origenUO=gobiernoEstado&volver=volverFicha> (Consultado 4/2/2017)

que siempre que exista intención de asociarse para realizar una actividad estamos ante una sociedad y no ante una comunidad de bienes.

A este respecto, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en su consultivo ANP 8287/2015<sup>10</sup> considera que no vale con la distinción formal basada en la denominación que los interesados le hayan dado, sino que debe haber una calificación, porque el régimen de tributación no puede quedar al arbitrio de los asociados, sino que debe ajustarse a la naturaleza de la entidad y la actividad desarrollada. De esta forma, el servicio que en el caso de comunidades de bienes que se constituyan para poner en común dinero, bienes o industria con el ánimo de obtener ganancias y lucros comunes, realmente se trata de sociedades civiles (pese a la denominación que los socios le hubieran asignado y con efectos 1 de enero de 2016 serán contribuyentes del IS.

El cambio tributario de estas sociedades civiles con objeto mercantil va a suponer diversos efectos y consecuencias que hay que considerar individualmente, tal y como se exponen por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES.<sup>11</sup> En primer lugar, respecto a las rentas devengadas en IRPF se basarán en el criterio de exigibilidad mientras que con el paso al IS será el criterio de devengo.

En segundo lugar, respecto a las rentas no devengadas, si se han atribuido a los socios por el criterio de exigibilidad en el IRPF pero no se hayan devengado según el criterio del IS, en esos casos, para evitar la doble imposición, se aplicará una regla especial consistente en que las rentas de la sociedad civil que se hayan incluido en la base imponible del régimen de atribución de rentas no se incluyan nuevamente en el impuesto de sociedad para su devengo. Ellos implican, en definitiva, que el cambio tributario del IRPF al IS no puede comportar que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute de nuevo en otro período impositivo.

Otro efecto a considerar supone que el cambio de fiscalidad que nos ocupa es respecto al incremento del valor de los bienes, así pues, aquí se señala que las plusvalías de los bienes por generarse al cambio de régimen fiscal tributan por el Impuesto de Sociedades.

En cuarto lugar, hay que considerar que la pérdida de valor de los bienes, como no se puede deducir las pérdidas por deterioro de los bienes en el IRPF, si esa pérdida se pone de manifiesto tras el cambio de régimen fiscal, se computará como una pérdida a ingresar en la base imponible de la sociedad civil, equivalente a la que no fue deducible cuando estaba sujeta a régimen de IRPF.

---

<sup>10</sup> Consultivo del Servicio Jurídico Regional de Andalucía n°495/15. Disponible en línea en: [http://s03.s3c.es/imag/doc/2015-11-26/ResolucionAEAT\\_socciviles.pdf](http://s03.s3c.es/imag/doc/2015-11-26/ResolucionAEAT_socciviles.pdf) (Consultado 4/2/2017)

<sup>11</sup> José Antonio López-Santacruz Montes: *Memento práctico Francis Lefebvre' impuesto sobre sociedades*, 2016. Disponible en línea en: <http://acceso.qmemento.com/seleccionProducto.do?producto=P4106#%2FpresentarMemento.do%3Fhref%3D7dbdbbaa%26producto%3DU%26idFragmento%3DinicioTabla%26rnd%3D0.4508871643311194>

Especial relevancia tiene también ha tenido el sistema de contabilidad de esta sociedad civil con modificaciones que suponen más obligaciones contables para los contribuyentes.

Como consecuencia de este cambio en el tipo fiscal, los afectados pretenderán buscar una solución que les permita disfrutar del menor coste fiscal posible. Tal y como explica LABUT SERER,<sup>12</sup> las opciones pueden ser principalmente tres. La primera y más sencilla, sería que el contribuyente se conformara con la nueva situación fiscal que ha creado la Ley 27/2014 y que la sociedad civil con objeto mercantil de la que es titular pasara a tributar por el IS, aunque ello supondrá que la obligatoriedad de llevanza de libros de contabilidad según Código de Comercio (Ccom) y otros deberes que deben cumplir los obligados tributarios del IS.

En segundo lugar, cabe acudir a lo previsto en la disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006 del IRPF, ello supone acordar su disolución y liquidación de la sociedad. En este caso, implica realizar todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil; para ello es necesario un acuerdo de disolución y liquidación debe realizarse en los seis primeros meses del ejercicio 2016 y desde la adopción del acuerdo en otro plazo de los seis meses. Esta disolución, que es voluntaria (ya que como hemos comentado puede acogerse a las otras dos opciones) tal y como afirma la empresa de asesores fiscales Planificación Jurídica<sup>13</sup> será ésta la opción óptima cuando el socio trabajador es el participe más importante de la sociedad o cuando los otros socios son familiares que se han incluido en la sociedad civil a los efectos de reducir la presión fiscal, distribuyendo los beneficios. También será la opción más recomendable cuando los bienes de la sociedad correspondan a un socio y el resto sean únicamente capitalistas que han aportado dinero con una participación mínima que pueda ser asumida por el socio trabajador.

En tercer lugar y última opción es disolver la sociedad civil y darle una forma societaria de carácter capitalista (como ahora una S.L.). Tal y como afirma JIMÉNEZ CASTRO<sup>14</sup>, esta puede ser la determinación más recomendable cuando el empresa tiene unos altos ingresos, ya que al pasar a una sociedad de tipo capitalista se consigue cobrar mediante nómina o factura, hecho que no es posible desde una sociedad civil.

---

<sup>12</sup> Gregorio Labatut Serer: *¿Qué hacemos con las sociedades civiles con objeto mercantil?, y con las comunidades de bienes?* 2015. Disponible en línea: <http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/que-hacemos-con-las-sociedades-civiles-con-objeto-mercantil-y-con-las-comunidades-de-bienes/> (Consultado 4/2/2017)

<sup>13</sup> Reforma fiscal de las Sociedades Civiles con objeto mercantil, realizado por la empresa Planificación Jurídica, 2016. Disponible en línea: [http://www.planificacion-juridica.com/s/consultas/respuestas/open/2015/f\\_reforma-fiscal-sociedades-civiles-objeto-mercantil.php](http://www.planificacion-juridica.com/s/consultas/respuestas/open/2015/f_reforma-fiscal-sociedades-civiles-objeto-mercantil.php) (Consultado 4/2/2017)

<sup>14</sup> Alejandro Jiménez Castro: *La sociedad civil será nuevo sujeto pasivo del impuesto sociedades en el año 2016*. AJC Asesor Fiscal. 2015. Disponible en línea en: <http://asesoriaonlineajc.com/ya-sabes-que-vas-a-hacer-con-tu-sociedad-civil/> (Consultado 4/2/2017)

## 2. Problemática fiscal de las sociedades profesionales

La conflictividad en orden a la tributación de las sociedades profesionales nace a partir de la Sentencia Mahou, haciéndose extensivo la consideración de la retribución de los administradores a los socios; y que además repercute sobre otros impuestos como el IVA, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones. Así la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008<sup>15</sup>, resolvió que *«desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración es obligatoria – y deducible– [...]». Además, cuando se prevea retribución para los administradores, los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa; y que, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales [...]. En el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. [...] Cuando la asignación sea de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía».*

En relación a la naturaleza de la remuneración de los socios se realizó la Nota nº 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria<sup>16</sup> de consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles. La misma distingue diversas clases de socios atendiendo a determinados requisitos y entiende la tributación de los mismos en función del cumplimiento o no de determinados criterios:

En caso de socios integrados en el órgano de administración en sociedades anónimas y/o sociedades de responsabilidad limitada, la retribución será rendimiento del trabajo si procede del cargo de administrador; y la misma es independiente lo percibido en calidad de socio.

Ante el supuesto de socios que prestan servicios a una sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada son rendimientos del trabajo las contraprestaciones percibidas por los socios que prestan servicios a la entidad en cuyo capital participan. No obstante, se exceptúa el caso de que tal contraprestación deba calificarse como rendimiento de actividad económica, para la cual se requiere de: Primero, la ordenación por cuenta propia, considerando la DGT (V1492-08)<sup>17</sup> que la condición de socio se considera como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad. No obstante, resulta

<sup>15</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 13 noviembre 2008. RJ 2009\59. D

<sup>16</sup> Nota de la Agencia Tributaria de N1 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria: Disponible en línea en: [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Consideraciones\\_entida\\_merc.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Consideraciones_entida_merc.pdf) (Consultado 4/2/2017)

<sup>17</sup> Consulta vinculante de la DGT N° v1492-08. Disponible en línea en: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=11933&Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+\(V1492-08\)&Pos=0&UD=1](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=11933&Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+(V1492-08)&Pos=0&UD=1) (Consultado 4/2/2017)



posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia alguna (V0918-09)<sup>18</sup>; por lo tanto para poder determinar el carácter de lo percibido habrá de examinarse el caso concreto. En cualquier caso, siempre que el socio participe en un 50% o más del capital social se tratará de ordenación por cuenta propia (V0179-09)<sup>19</sup>. Segundo, la existencia de medios de producción en sede del socio que en el caso de servicios profesionales el principal medio de producción reside en la capacitación profesional del socio para prestar tales servicios; y en consecuencia, considera la DGT que, los medios materiales para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano; en cualquier caso debe de analizarse cada caso concreto. Por lo tanto, si se cuenta con los medios de producción en sede del socio pero no hay notas de dependencia y ajenidad, se considera rendimiento de actividad; y si existen las notas de dependencia y ajenidad o se carece de los medios de producción en sede del socio, se considera rendimiento del trabajo.

Y, en el supuesto de socios profesionales de sociedades civiles se parte de que las entidades en régimen de atribución de rentas no son contribuyentes del IRPF sino que son una agrupación de los mismos a los que se atribuyen las rentas generadas por la entidad. De tal modo que los rendimientos que puedan percibir los socios por su trabajo en la sociedad no son rendimientos del trabajo o de actividades económicas independientes de las de la sociedad en su caso; sino que lo percibido es una parte del rendimiento de la actividad económica obtenido por la sociedad que le resulta atribuible por su participación en la misma y, en consecuencia, no son gastos deducibles. Por tanto, el socio que trabaja en la actividad percibirá una retribución, determinada contractualmente, por la aportación de su trabajo. Además, se atribuirá el porcentaje que le corresponda, según los pactos establecidos, del rendimiento neto restante, es decir, una vez minorada dicha retribución. Como se ha indicado anteriormente, estos rendimientos atribuidos se califican como rendimientos de actividades económicas.

Con posterioridad a la citada nota se modificó en 2015 el precepto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) relativo a la definición, a tales efectos, de lo que debía entenderse por actividad profesional. Así, el art. 27 LIRPF considera por tal la retribución del socio participe de la entidad retribuidora por el desempeño de su trabajo cuando concurren los siguientes requisitos: Primero, que el contribuyente tenga calidad de socio en la entidad y que las actividades realizadas sean profesionales conforme a la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, esto es, de actividades profesionales; y segundo, que dicho socio esté incluido en el Régimen Especial Trabajadores Autónomos

---

<sup>18</sup> Consulta vinculante de la DGT N° V0918-09. Disponible en línea en: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+\(V\\*\\*\\*\\*-09\)+.Y+.EN+NORMATIVA+\(ley+35%2F2006\)&Pos=187](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+(V****-09)+.Y+.EN+NORMATIVA+(ley+35%2F2006)&Pos=187) (Consultado 4/2/2017)

<sup>19</sup> Consulta vinculante de la DGT N° V0179-09. Disponible en línea en: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+FECHA-SALIDA+\(02%2F02%2F2009\)&Pos=1](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+FECHA-SALIDA+(02%2F02%2F2009)&Pos=1) (Consultado 4/2/2017)

(RETA) o en una Mutuality 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 su parte, la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS) repercute en el régimen fiscal de aquellas sociedades civiles profesionales que no estén adaptadas y en consonancia con la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales (LSP); de tal modo que éstas dejarán de estar sujetas al régimen de atribución de rentas del IRPF para tributar en el Impuesto de Sociedades. Por lo tanto cabe distinguir las distintas posibilidades en las que se pueden encontrar las sociedades profesionales:

Por un lado las o sociedades de ejercicio colectivo, externas, o sociedades profesionales, entre las que se encuentran: Primero, las sociedades profesionales, civiles o mercantiles en sentido estricto (como serían al sociedades profesionales de abogados)<sup>20</sup> que son aquellas que cumplen exactamente con los requisitos establecidos por LSP, es decir, el ejercicio común de la actividad, que los socios cuenten con título universitario y estén colegiados. Éste es el único supuesto normativo en el que existe obligación de darse de alta en RETA o en una Mutuality de previsión social que actúe como alternativa. Sobre el régimen de tributación del socio también se ha pronunciado DURÁN-SINDREU BIXURARÉ<sup>21</sup> de modo que por el hecho de cumplir con los requisitos de la LSP se tributa en el IRPF de cada socio como actividades económicas y en régimen de atribución de rentas. Segundo, las sociedades profesionales en sentido amplio que no les es de aplicación la LSP pues sólo cumplen el requisito de ejercicio en común de la actividad; por lo que o bien no viene siendo necesario para el ejercicio de tales actividades la titulación universitaria o la colegiación de sus socios. En consecuencia, su inclusión en el RETA ya no tiene carácter obligatorio, sino que depende de si se ostenta el control efectivo de la sociedad. En las mismas se pueden dar dos situaciones distintas: si tienen acceso al RETA podrán seguir tributando en el régimen de atribución de rentas del IRPF y por actividades económicas de cada socio, si se adaptan también a la Ley 2/2007; por el contrario, si no tienen acceso al citado registro y no cumplen con la LSP, habrán de sujetarse al Impuesto de sociedades y por rendimientos del trabajo del IRPF de cada socio.

En ambas la actividad profesional se ejecuta por la propia sociedad, a la que se atribuyen los derechos y obligaciones de la profesión, y consecuentemente la titularidad de la relación jurídica con el cliente. A estos efectos, las sociedades irregulares profesionales tienen la consideración de sociedades profesionales *strictu sensu*.

---

<sup>20</sup> A este respecto, destaca el artículo creado por las Sociedades Profesionales de Abogados denominado: *Las sociedades profesionales de abogados no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, sino por el régimen de atribución de rentas del IRPF*. Disponible en línea en: <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/10926-las-sociedades-profesionales-de-abogados-no-tributan-por-el-impuesto-sobre-sociedades-sino-por-el-regimen-de-atribucion-de-rentas-del-irpf/> (Consultado 4/2/2017)

<sup>21</sup> Antonio Durán-Sindreu Bixuraré: *La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales*. Artículo publicado en Actum Fiscal nº 95. 2015.



Por otro lado, las sociedades de ejercicio individual, o internas, también denominadas sociedades «de» o «entre» profesionales que están excluidas de la LSP y tienen por objeto proporcionar a sus socios los recursos o medios necesarios para el ejercicio individual de su profesión, piénsese por ejemplo en una sociedad de intermediación. En las mismas, la actividad profesional es ejercitada por el propio socio y no por la sociedad, resultando una prestación de servicios por el socio a favor de la sociedad y no a través de la misma; o también puede el socio prestar sus servicios en la sociedad, es decir, a través de la misma. Tale sociedades habrán de tributar en el Impuesto de Sociedades y el régimen de los socios varía en función de si prestan sus servicios a o en la sociedad: si los prestan a la sociedad tributan por actividad económica, y si los prestan en la sociedad tributan por rendimiento del trabajo.

Así las cosas, desde el 1 de enero de 2016 las sociedades profesionales que no cumplan con los requisitos de la LSP tienen un plazo de 6 meses para adaptarse a la citada ley o, automáticamente, tributarán por el impuesto de sociedades; o bien, deberán de proceder a su disolución y liquidación.

### 3. Conclusiones y propuestas

En referencia a la problemática fiscal de la sociedades civiles con objeto mercantil, podemos afirmar, en primer lugar, que se denota como la Ley del Impuesto de Sociedades, en lo referente al régimen fiscal de estos tipos societarios se elaboró pensando en que se aplicaría cuando el nuevo Código de Comercio estuviera en vigor, hecho que no ha ocurrido, anticipándose la normativa tributaria a la mercantil. Ello ha supuesto un problema porque por ejemplo las sociedades civiles que realizan actividades artesanales o agrícolas hubieran entrado en el tipo tributario del IS; es por ello que el legislador debería, a nuestro entender, haber “calculado bien los tiempos” para evitar esta situación comentada, que impide proyectar con plenitud todos los efectos que se previó que implicarían la nueva Ley del Impuesto de Sociedades.

Otra cuestión que supone un problema grave, es la inseguridad creada a la raíz del concepto de personalidad jurídica de las sociedades civiles con objeto mercantil. Como hemos expuesto, tal personalidad se adquiere con la comunicación a la AEAT del pacto entre socios que demuestra la creación de esa formación de estos tipos societarios. Se trata de una situación que, tal y como también CARBAJO VASCO<sup>22</sup> será una fuente de interminables discusiones puesto que la calificación por la partes de que esa forma societaria sea sociedad civil o por el contrario comunidad de bienes, creará junto con la especial problemática del tratamiento de figuras como la sociedad en formación o la sociedad irregular numerosos conflictos. Quizás, una solución hubiese sido prever un método, que permitiera corroborar

---

<sup>22</sup> Domingo Carbajo Vasco: *Las Sociedades Civiles de objeto mercantil: Del IRPF al Impuesto sobre Sociedades*. Blog sobre artículo de opinión de temas fiscales del Instituto de Estudios Fiscales de la Universidad Loyola. 2015. Disponible en línea en: <https://blogmastercaf.wordpress.com/2015/12/02/las-sociedades-civiles-de-objeto-mercantil-del-irpf-al-impuesto-sobre-sociedades/> (Consultado 4/2/2017).

a la AEAT, sin lugar a dudas ni a más interpretaciones, la verdadera naturaleza que se esconde tras el acuerdo entre las partes (ya fuera sociedad civil, comunidad de bienes o lo que correspondiera) para así evitar la discrecionalidad a la Administración en este asunto al considerar que el pacto no refleja el tipo societario que formalmente se recoge en el documento; hecho que genera inseguridad jurídica y dudas al contribuyente sobre cuál será finalmente el coste fiscal que tendrá que afrontar. Esta discrecionalidad también la encontramos en el caso de la calificación del “objeto mercantil” que como se ha comentado implica valorar, caso por caso, si realmente este concurre en cada supuesto, es por ello aquí palpable la poca seguridad jurídica para el obligado tributario.

Por lo que respecta a las conclusiones de las sociedades profesionales, destacamos que se evidencia la inseguridad jurídica generalizada; ya partiendo de la calificación de la retribución de los socios como rendimiento del trabajo o como actividad económica porque la norma no facilita un conocimiento certero de cuáles son los supuestos concretos que se pueden sujetar a la misma. Ejemplo de ello es el supuesto del socio cuya participación en el capital de la entidad es inferior al 50%, pudiendo ser considerado tanto por cuenta propia como ajena. Así mismo, y continuando con más criterios, el de la ordenación de los recursos en sede del socio, sobre todo en actividades profesionales; no parece adecuado considerar que el factor humano se impone absolutamente sobre los medios materiales, pues llevado al extremo se podría llegar a afirmar por ejemplo que un médico no requiere del material quirúrgico-sanitario para ejercer, consideración obviamente falsa; o que el acceso a materiales jurídicos actualizado tales como bases de datos, compendios, manuales, etc., que además suponen un gran coste económico, no son necesarios para cualquier profesional del Derecho.

También en relación con la inseguridad jurídica y con el principio de igualdad no se considera adecuado el abuso de la utilización de conceptos extra tributarios para determinar el régimen fiscal de los contribuyentes. De modo que por ejemplo no equivale el concepto de rendimiento del trabajo del Derecho Laboral con el de la LIRPF; la definición de actividad profesional en Derecho Mercantil es tomada como tal estrictamente por la LIS y sólo en parte por el IRPF. Se trata de ramas del Derecho que tienen finalidades distintas por lo que la definición de sus conceptos ha de responder a las mismas; en consecuencia si la definición de actividad profesional dada por la LSP tiene por finalidad la ordenación en el tráfico jurídico-económico de tales sociedades; no debería la legislación tributaria tomar, además sólo la parte más estricta, el mismo para una finalidad distinta que es la recaudatoria. Ello porque el análisis realizado pone de manifiesto que a raíz de esa utilización nefasta se generan desigualdades e inseguridades entre los contribuyentes: no parece justo que por una simple formalidad, como lo es la inscripción en un registro que puede tener o no carácter obligatorio, la posesión de un título universitario, etc., se modifique el régimen de sujeción del contribuyente. A estos efectos, la legislación tributaria debería de contar con unos conceptos claros que no deriven a otras normas y que permitan conocer, sin necesidad de un análisis exhaustivo, la sujeción a uno u otro régimen fiscal.

Finalmente, parece que la nueva LIS tiene una finalidad oculta que excede del Derecho Tributario e invade el Derecho Mercantil, que es la reducción de las sociedades profesionales pues si con carácter previo a la LIS existían sociedades profesionales válidamente constituidas y reconocidas, no tiene sentido que por una cuestión fiscal dejen de ser consideradas como tales y deban modificarse o bien disolverse.

## 4. Bibliografía y consultas citadas

### 4.1. Libros y manuales

Alejandro Jiménez Castro: *La sociedad civil será nuevo sujeto pasivo del impuesto sociedades en el año 2016*. AJC Asesor Fiscal. 2015. Disponible en línea en: <http://asesoriaonlineajc.com/ya-sabes-que-vas-a-hacer-con-tu-sociedad-civil/> (Consultado 4/2/2017)

Antonio Durán-Sindreu Bixuraré: *La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales*. Artículo publicado en Actum Fiscal nº 95. 2015.

Consulta vinculante de la DGT N° V0179-09. Disponible en línea en: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+FECCHA-SALIDA+\(02%2F02%2F2009\)&Pos=1](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+FECCHA-SALIDA+(02%2F02%2F2009)&Pos=1) (Consultado 4/2/2017)

Consulta vinculante de la DGT N° V0918-09. Disponible en línea en: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+\(V\\*\\*\\*\\*-09\)+.Y+.EN+NORMATIVA+\(ley+35%2F2006\)&Pos=187](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+(V****-09)+.Y+.EN+NORMATIVA+(ley+35%2F2006)&Pos=187) (Consultado 4/2/2017)

Consulta vinculante de la DGT N° v1492-08. Disponible en línea en: [http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=11933&Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+\(V1492-08\)&Pos=0&UD=1](http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=11933&Consulta=.EN+NUM-CONSULTA+(V1492-08)&Pos=0&UD=1) (Consultado 4/2/2017)

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos con número 2378/2015 de fecha 28/07/2015 (Consultado 4/2/2017)

Consultivo del Servicio Jurídico Regional de Andalucía nº495/15. Disponible en línea en: [http://s03.s3c.es/imag/doc/2015-11-26/ResolucionAEAT\\_socciviles.pdf](http://s03.s3c.es/imag/doc/2015-11-26/ResolucionAEAT_socciviles.pdf) (Consultado 4/2/2017)

Consultivo del Servicio Jurídico Regional de Andalucía, nº 495/15. Disponible en línea en: <http://administracion.gob.es/pagFront/espanaAdmon/directorioOrganigramas/fichaUnidadOrganica.htm?idUnidOrganica=12038&origenUO=gobiernoEstado&volver=volverFicha> (Consultado 4/2/2017)

Domingo Carbajo Vasco: *Las Sociedades Civiles de objeto mercantil: Del IRPF al Impuesto sobre Sociedades*. Blog sobre artículo de opinión de temas fiscales del Instituto de Estudios Fiscales de la Universidad Loyola. 2015. Disponible en línea en: <https://blogmastercaf.wordpress.com/2015/12/02/las-sociedades-civiles-de-objeto-mercantil-del-irpf-al-impuesto-sobre-sociedades/> (Consultado 4/2/2017)

Gregorio Labatut Serer: *¿Qué hacemos con las sociedades civiles con objeto mercantil?, ¿y con las comunidades de bienes?* 2015. Disponible en línea: <http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/que-hacemos-con-las-sociedades-civiles-con-objeto-mercantil-y-con-las-comunidades-de-bienes/> (Consultado 4/2/2017)

Instrucción de la AEAT de número 2015/248697 (Consultado 4/2/2017)

Javier Martín Fernández: *¿Sociedades civiles con objeto mercantil?* 2015. Disponible en línea en: [http://cincodias.com/cincodias/2015/09/03/economia/1441304182\\_252203.html](http://cincodias.com/cincodias/2015/09/03/economia/1441304182_252203.html) (Consultado 4/2/2017)

José Antonio López-Santacruz Montes: Memento práctico 'Francis Lefebvre' impuesto sobre sociedades. 2016.

Las sociedades profesionales de abogados no tributan por el Impuesto sobre Sociedades, sino por el régimen de atribución de rentas del IRPF, por Sociedades Profesionales de Abogados Disponible en línea en: <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/10926-las-sociedades-profesionales-de-abogados-no-tributan-por-el-impuesto-sobre-sociedades-sino-por-el-regimen-de-atribucion-de-rentas-del-irpf/> (Consultado 4/2/2017)

Nota de la Agencia Tributaria de N1 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria: Disponible en línea en: [http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_grandes\\_empresas/Criterios\\_generales/Consideraciones\\_entida\\_merc.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Consideraciones_entida_merc.pdf) (Consultado 4/2/2017)

Reforma fiscal de las Sociedades Civiles con objeto mercantil, realizado por la empresa Planificación Jurídica, 2016. Disponible en línea: [http://www.planificacion-juridica.com/s/consultas/respuestas/open/2015/f\\_reforma-fiscal-sociedades-civiles-objeto-mercantil.php](http://www.planificacion-juridica.com/s/consultas/respuestas/open/2015/f_reforma-fiscal-sociedades-civiles-objeto-mercantil.php) (Consultado 4/2/2017).

## 4.2. Jurisprudencia citada

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 noviembre 2008. RJ 2009\59. D