

**BUSCADOR****Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta**      **V2941-17**

**Órgano**            SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

**Fecha salida**    15/11/2017

**Normativa**       Código Civil art 1669; RD 1065/2007 art 24.2  
Código de Comercio arts 25 y ss, 35.2, 38.1.d)  
LGT Ley 58/2003 art 29.d.e)  
LIRPF Ley 35/2006 arts 17.1, 25, 27.1, 41, 99  
LIS Ley 27/2014 arts 7.1.a), 10.3, 15.1.a), 18

**Descripción de hechos**    La consultante es una sociedad civil con dos socios al 50%, que desempeña servicios profesionales relacionados con la publicidad, en particular, diseño e implantación de imagen corporativa, diseño de etiquetado y demás elementos publicitarios e informativos, diseño e implementación de web corporativa, seguimiento y mejora de posicionamiento en la red, etc. La sociedad está matriculada en el epígrafe 844 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

**Cuestión planteada**        Calificación del objeto de la sociedad como mercantil o no mercantil (profesional).  
Sujeción o no al Impuesto sobre Sociedades.  
En caso de sujeción al Impuesto sobre Sociedades, calificación en sede de los socios de las cantidades que van repartiéndose en el ejercicio en función del rendimiento que van obteniendo:  
¿Son rendimientos de trabajo o de capital?  
¿Si se califican como rendimientos de trabajo, son deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades?  
¿Están sujetas a retención dichas cantidades?

**Contestación completa**    **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**  
El artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, establece lo siguiente:  
"1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:  
a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil."  
De esta forma se incorporan unos nuevos contribuyentes al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil, a diferencia de lo que ocurría antes del 1 de enero de 2016, en que todas las sociedades civiles tributaban en régimen de atribución de rentas.  
En el tráfico jurídico existen sociedades civiles que actúan como tales frente a terceros y frente a la Hacienda Pública, y en muchos casos la jurisprudencia ha admitido esta realidad en diferentes ámbitos jurídicos. El artículo 7.1.a) de la LIS, al considerar la figura del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, alude a esta realidad, hace abstracción de la doctrina surgida en torno a la personalidad jurídica de este tipo de entidades y admite la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil y con personalidad jurídica, por cuanto, de otra manera, no cabría hablar de "persona jurídica". Por otra parte, la inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la necesidad de homogeneizar la tributación de todas las figuras jurídicas, cualquiera que sea la forma societaria elegida. Por ello resulta preciso determinar, en primer lugar, en qué casos se considera que la

sociedad civil adquiere, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y, en segundo lugar, establecer qué ha de entenderse por objeto mercantil.

Respecto a la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto 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, 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 documento se aporte a la Administración tributaria a efectos de asignar el 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. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

La consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil con personalidad jurídica tenga un objeto mercantil. 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, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, al tratarse de actividades ajenas al ámbito mercantil.

La entidad consultante es una sociedad civil que tiene personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pues se constituyó mediante documento privado que presentó ante la Administración tributaria para obtener el número de identificación fiscal. Esta sociedad presta servicios relacionados con la publicidad, en particular, diseño e implantación de imagen corporativa, diseño de etiquetado y demás elementos publicitarios e informativos, diseño e implementación de web corporativa, seguimiento y mejora de posicionamiento en la red, etc., sin que se ponga de manifiesto que esté sometida a la Ley 2/2007 de 15 de marzo, de sociedades profesionales, por lo que su actividad económica no está excluida del ámbito mercantil y su objeto tiene carácter mercantil. En consecuencia, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, la sociedad consultante tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.

La entidad consultante plantea cuál sería la calificación para los socios de las cantidades que perciben en el ejercicio, es decir, si son rendimientos de trabajo o de capital y, en caso de ser rendimientos de trabajo, si son deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Para responder a la cuestión relativa a la deducibilidad como gasto para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las cantidades que pudieran tener la consideración de rendimientos del trabajo, se tendrá en cuenta lo establecido en el apartado 3 del artículo 10 de la LIS: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Por tanto, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades si, además de ser cierto, cumple las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, está correlacionado con los ingresos y justificado documentalmente, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto establecido en la LIS.

De conformidad con lo anterior, los pagos referidos por la consultante que tengan la consideración de rendimientos del trabajo, serán fiscalmente deducibles si cumplen los requisitos señalados.

#### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se plantea cuál es el tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cantidades que perciben los socios de la sociedad civil.

La sociedad civil consultante tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016, y las cantidades que perciben los socios de la sociedad constituyen su retribución por los servicios prestados a la misma. A partir de estos hechos, el régimen de tributación de los socios por los servicios prestados a la sociedad sería el correspondiente a las retribuciones satisfechas por los servicios prestados por socios profesionales (dada la actividad de la sociedad) por las entidades de las que son socios.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), ha modificado el artículo 27.1 de la LIRPF, con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, objetivando las reglas de tributación aplicables a los socios profesionales, quedando dicho artículo modificado en los siguientes términos:

“1. 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.

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.

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.”

A efectos de analizar el alcance del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, debe tenerse en cuenta que el mismo 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 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 3ª 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 (BOE de 29 de septiembre), 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 marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), 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.

Cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquél a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividad económica si el socio estuviera dado de alta 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, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

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.»

En el presente caso, concurre el requisito relativo a la actividad, por lo que de concurrir el correspondiente al régimen de afiliación a la Seguridad Social, las retribuciones satisfechas a los socios por los servicios prestados en la sociedad civil consultante tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades profesionales.

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que “La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, referencia que debe entenderse realizada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).

Por último, únicamente resta por indicar que en el caso de que proceda calificar como rendimientos de actividades profesionales los rendimientos percibidos, las retenciones aplicables son las establecidas para dichos rendimientos en el artículo 101.5 de la LIRPF.

Por su parte, si se trataran de rendimientos de trabajo les resultarán de aplicación los tipos de retención previstos para dichos rendimientos en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

En ambos supuestos, será la sociedad el sujeto obligado a practicar retención en cuanto satisface rentas sometidas a esta obligación conforme a lo previsto en el artículo 76 del citado Reglamento.

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