



Aplicación a las retribuciones que puedan percibir los socios de la consultante, que desarrollan las actividades propias de su objeto social, del tercer párrafo del apartado 1 del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**NUM-CONSULTA** V1539-15

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.

**FECHA-SALIDA** 22/05/2015

**NORMATIVA** LIRPF Ley 35/2006, artículos 8, 27, 88 y 89.

**DESCRIPCION-HECHOS** La consultante es una sociedad civil profesional que tiene por objeto la prestación de servicios de abogacía.

**CUESTION-PLANTEADA** Aplicación a las retribuciones que puedan percibir los socios de la consultante, que desarrollan las actividades propias de su objeto social, del tercer párrafo del apartado 1 del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**CONTESTACION-COMPLETA** Haciendo referencia a la normativa vigente en el ejercicio 2015 en que se formula la consulta, debe indicarse 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 Ley del Impuesto, 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.”

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las comunidades de bienes y sociedades civiles, entre otras) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la Ley del Impuesto. Por su parte, el artículo 88 de la Ley del Impuesto establece que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Lo anterior supone que en el supuesto de una entidad en régimen de atribución de rentas que desarrolle una actividad económica los rendimientos atribuidos mantendrán ese mismo carácter de rendimientos de actividades económicas. Ahora bien, para que lo hasta aquí expuesto resulte operativo es necesario que la actividad económica se desarrolle como tal por la entidad, es decir, que la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (o) de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios - elementos definitorios de una actividad económica- corresponda a la entidad en régimen de atribución de rentas. Con ello se quiere decir que todos los comuneros o socios deben asumir el riesgo del ejercicio empresarial, esto es, que los efectos jurídicos y económicos de la actividad recaigan sobre todos ellos.

Este desarrollo de la actividad por la entidad procede acotarlo con otra matización: la aplicación del régimen de atribución de rentas exige que en el supuesto de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, tales normas permitan su ejercicio por la entidad.

De cumplirse dichos requisitos, los rendimientos de actividades económicas se entenderán obtenidos directamente por la entidad en régimen de atribución de rentas, atribuyéndose a los socios, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables y si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales (artículo 89.3 de la Ley del Impuesto).

Si, conforme con lo anterior, la actividad se desarrolla en el caso consultado por la sociedad civil, los rendimientos que un socio pueda percibir por su trabajo en la sociedad no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el socio una parte del rendimiento de la actividad económica obtenido por la sociedad que le resulta atribuible, ya que se trata de una mayor participación de ese socio en el rendimiento de la entidad.

Consecuencia de la calificación anterior es que las cantidades percibidas por el socio por su trabajo en la sociedad no constituyen para la entidad gasto deducible para la determinación del



rendimiento neto, precisamente, por constituir una mayor participación de ese socio en el rendimiento neto de la sociedad.

Por tanto, el socio o los socios que trabajan en la actividad percibirán una retribución, determinada contractualmente, por la aportación de su trabajo. Además, se atribuirán el porcentaje que les corresponda, según los pactos establecidos, del rendimiento neto restante, es decir, una vez deducidas dichas retribuciones.

En conclusión, a los efectos del IRPF, en virtud de la aplicación del régimen de atribución de rentas, los rendimientos que un socio pueda percibir por su trabajo en la sociedad constituyen para el socio una parte del rendimiento de la actividad económica obtenido por la sociedad que le resulta atribuible, al tratarse de una mayor participación de ese socio en el rendimiento de la entidad, y no una retribución satisfecha por la sociedad al socio, lo que excluye la aplicación a los socios de la sociedad civil de lo previsto en el del tercer párrafo del apartado 1 del artículo 27 de la Ley del Impuesto, antes reproducido, por lo que el régimen de tributación en el IRPF de los socios o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas no se ha visto afectado por la modificación del artículo 27 de la Ley del Impuesto, efectuada por la citada Ley 26/2014.

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.

**Consulta Vinculante DGT: IRPF**