
estudios

REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES COLECTIVAS DE PROFESIONALES

César ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA
Catedrático de Universidad
Consultor en J. y A. Garrigues

- I -

La entrada en vigor, el día 1-1-1992, del Impuesto sobre Actividades Económicas definiendo y clasificando las actividades empresariales, profesionales y artísticas, tanto en su Instrucción General (regla tercera), como en sus Tarifas (secciones primera, segunda y tercera, correlativamente), ha desencadenado comentarios y consultas respecto de los profesionales que se agrupan para el ejercicio de sus respectivas actividades.

Por otra parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también vigente desde el día 1-1-1992, ha confirmado el reconocimiento de las entidades colectivas sin personalidad jurídica citadas o aludidas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, a las que se siguen agregando las sociedades colectivas incluso cuando tienen personalidad jurídica (artículo 10.1. de la Ley 18/1991, de 6 de junio), quedando todas ellas excluidas del Impuesto sobre Sociedades y sujetas sus "ren-

estudios

tas" al régimen que se denomina de "*atribución de rentas*" (que así se diferencia del de "*transparencia*" que se regula en los artículos 52 al 55).

La concurrencia de los citados impuestos –municipal y general– y su dependencia de centros directivos distintos del ministerio de Economía y Hacienda en orden a la interpretación de sus normas reguladoras, está planteando cuestiones no siempre resueltas con criterios armónicos o coherentes, incluso negando al Impuesto sobre Actividades Económicas la primacía que le corresponde en su función clasificadora y censal de cuantas operaciones constituyan su objeto imponible.

- II -

Según acabo de afirmar, esta colaboración debe partir de la doctrina ya establecida por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas¹, mediante "contestaciones" no-vinculantes a consultas que le fueron formuladas por los particulares acogiendo al artículo 107 de la Ley General Tributaria.

Prescindiendo de las actividades de los artistas y los deportistas, que, por otra parte, se equiparan a las de los profesionales², importa establecer las siguientes conclusiones con carácter previo:

a) El profesional ha de actuar en su propio nombre, directamente y por su cuenta, ordenando y organizando adecuadamente los correspondientes medios o recursos de producción económica ampliamente entendida. Cuando no concurren estas circunstancias, se da una "dependencia laboral" que excluye el gravamen como profesional, cualquiera que sea la titulación o la función que la persona física posea o realice, respectivamente. El régimen de subordinación o dependencia que es propio del empleado o trabajador asalariado, es incompatible con la condición de profesional a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas ("Contestaciones" de 29-11-1991, 23-12-1991 y 18-3-1992).

b) La colegiación del profesional es circunstancia ajena a la exacción del Impuesto sobre Actividades Económicas. No se exige la colegiación para ser alta en este impuesto, ni el estar colegiado determina la sujeción al mismo. Los requisitos exigibles para el ejercicio de una actividad profesional es materia que no regula la normativa

1 Entre otros estudios sobre este impuesto, se ha de citar el de MARIO ALONSO, publicado en esta Revista (núm. 15/1991, págs. 25 y ss.).

2 Sin embargo, la regla tercera, ap. 4), de la Instrucción de 28-9-1990 no determina que las actividades artísticas hayan de ser ejercidas por personas físicas, a diferencia de las actividades profesionales, que han de ser desarrolladas por personas físicas según el ap. 3) de la misma regla tercera. Así, puede explicarse la "contestación" de 18-11-1991 sobre tributación de una persona jurídica que se proponía realizar actividades musicales mediante una orquesta.

estudios

del Impuesto sobre Actividades Económicas. Las "contestaciones" acordadas por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales han desvinculado a dicho impuesto de la regulación de los Colegios oficiales de profesionales. Al parecer, y siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional a propósito de la profesión farmacéutica (sentencia de 24-7-1984), no se ha querido que el impuesto que se estudia apoyara la afiliación del profesional al respectivo Colegio. Ha preferido situarse al margen de las cuestiones que plantean los artículos 35 y 36 de la Constitución Española sobre libertad profesional y limitación legal del ejercicio de las profesiones tituladas³.

En una ocasión, sin embargo, se ha atendido al respectivo estatuto profesional para pronunciarse sobre la clasificación de los economistas (grupo 741) y de los auditores (grupo 747) según las tarifas de este impuesto ("contestación" de 20-11-1991), aunque, en verdad, si son profesiones distintas bien pudo declararse que quien simultanee su ejercicio estarían sujetos al pago de las dos cuotas, conforme a la doctrina tradicional de los tributos que precedieron al actual Impuesto municipal de Actividades Económicas.

c) En esta *desvinculación* del Impuesto sobre Actividades Económicas respecto de las condiciones que las leyes establezcan para el ejercicio de las actividades profesionales, se ha llegado a prescindir de la propia titulación, aptitud o capacitación en general para su ejercicio. Se alude a las responsabilidades administrativas, e incluso penales, si se ejerce una profesión sin poseer el correspondiente título académico, sin haber superado las pruebas de aptitud que habiliten legalmente para su ejercicio, etc. Es decir, la inscripción en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de la correspondiente actividad profesional. Este impuesto no coadyuva a que se observe la legalidad vigente en materias no tributarias. Una concepción integral de las funciones del Estado ha de rechazar esta posición del Impuesto sobre Actividades Económicas, que en una neutralidad exquisita viene a desamparar a quienes acuden a un profesional "matriculado" a efectos tributarios. No parece que la Hacienda Pública pueda ser ajena a los comportamientos en el seno de una sociedad vertebrada, pero ésta es la nueva doctrina de una Hacienda Pública que se identifica con el Fisco.

d) Las tarifas del impuesto que se examina distinguen, como ya indiqué, la actividad profesional y la actividad empresarial, aunque en una y otra se den los elementos o factores que caracterizan a la actividad económica que comparece ante el mercado de bienes y servicios, esto es, la definida con reiteración en las leyes tributarias vigentes (por ejemplo, el segundo inciso de la regla tercera, ap. 1, de la citada Instrucción de 1990); y

3 V. el artículo del profesor LEOPOLDO TOLIVAR ALAS: "La configuración constitucional del derecho a la libre elección de profesión u oficio", en Estudios sobre la Constitución Española. (Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría), ed. Cívitas, S.A., Madrid, 1991, II, pp. 1337 y ss.

estudios

e) Si bien la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas se reserva a las actividades profesionales ejercidas por personas físicas (por ejemplo, "contestación" del día 13-11-1990 de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales refiriéndose a la asesoría de inversión y financiación: grupo 799), es cierto que en la sección primera de las mencionadas tarifas también clasifican actividades que son llamadas "correlativas" o "análogas" de las propiamente profesionales, y ello a pesar de que esta sección primera se refiere a las actividades empresariales.

- III -

Corresponde ahora anotar el régimen que el Impuesto sobre Actividades Económicas asigna a las personas jurídicas y a las entidades colectivas sin personalidad jurídica, es decir, las del artículo 33 de la Ley General Tributaria en relación con las actividades a que me vengo refiriendo.

El apartado 2) de la regla tercera de la Instrucción de este impuesto municipal dispone:

"Cuando una persona jurídica o una entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la sección segunda de las tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección primera de aquéllas."

La disposición no puede estar expresada en términos más precisos o concluyentes.

Entre los conceptos que más pueden importar a los lectores de esta Revista han de citarse el del grupo 841 (servicios jurídicos) y el del grupo 842 (servicios financieros y contables), que comprende la prestación de los servicios en principio a las empresas y organismos, de contabilidad, teneduría de libros, censura de cuentas, auditoría, materia fiscal, económica y financiera y de otros servicios independientes de asesoría fiscal y contable.

El esquema de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas responde, por una parte, a la clasificación de los contribuyentes en personas físicas y entidades colectivas con o sin personalidad jurídica; y, de otro lado, viene a distinguir la prestación de servicios a las empresas con la participación de los correspondientes profesionales, ya actúen como personal de aquéllas dependiente, ya actúen como no-dependientes laboralmente.

estudios

- IV -

Por lo que se acaba de exponer, es oportuno un mayor análisis de las personas jurídicas y de las demás entidades colectivas.

En cuanto a las personas jurídicas, bastará indicar que se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sociedades, pues en esta ocasión nada es posible comentar.

Respecto a las entidades colectivas sin personalidad jurídica, conviene recordar:

a) El artículo 33 de la Ley General Tributaria introdujo en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, y a título de sujetos pasivos, a las entidades colectivas que quedan aludidas en cuanto carecieran de personalidad jurídica y fueran susceptibles de imposición⁴, es decir, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado.

b) La vigencia del citado artículo 33 de la Ley General Tributaria se subordina a su cita en las correspondientes leyes tributarias, esto es, las reguladoras de los impuestos. Y así, la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (núm. 18, de 6-6-1991), por su artículo 10.1., previene:

"Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales."

Importa resaltar que en el Impuesto sobre la Renta siguen siendo citadas las sociedades civiles como sujetas al régimen de "atribución de rentas", y la mencionada Ley 18/1991 ha eliminado toda duda sobre si las sociedades civiles excluidas del Impuesto sobre Sociedades habían de carecer de personalidad jurídica. El legislador de 1991 se ha pronunciado como queda expuesto.

c) La Ley del Impuesto sobre Sociedades sigue –desde 1-1-1979– limitando su ámbito personal a "los sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica" (con las excepciones establecidas por leyes especiales) que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta (véase el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). Téngase en cuenta, asimismo, que las entidades del artículo 10.1. de la Ley

4 La Ley General Tributaria debió emplear la voz "contribuyente" en lugar de la expresión "sujeto pasivo". Me propuse esta crítica al estudiar el repetido artículo 33 en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. (Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, I, pp. 567 y ss.

estudios

del Impuesto sobre la Renta no están, en verdad, "sometidas" a este último impuesto.

d) El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 15-10-1982, se consideró llamado –en una ocasión más– a un "totalitarismo" normativo, y dedicó sus artículos 357 a 359, bajo la rúbrica "Atribución de rendimientos", a regular la determinación y la atribución de los rendimientos en las sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica, y en cuyo examen no se entra por haber entrado en colisión con el artículo 10.1. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras disposiciones de diverso rango jurídico.

e) Se ha de anotar, por último, que el legislador de nuestros días se está escudando en el término "entidad" como si esperara una total reconsideración de las entidades colectivas que citó abreviadamente mediante el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Al mismo tiempo, está consolidando la distinción entre "atribución de rentas" e "imputación de rentas", reservando esta última expresión al régimen de transparencia fiscal (cfr. los artículos 52 a 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde el día 1-1-1992), sin decidirse a aclarar si se atribuyen "rentas" o "ingresos-gastos" a los socios, herederos, comuneros o partícipes en cada caso ⁵.

- V -

Antes de estudiar el tratamiento tributario de las entidades colectivas antes referidos, entiendo es oportuno fijar la noción del profesional según la doctrina extratributaria. Y en este punto es de consulta obligada el artículo de los profesores JOSE LUIS VILLAR PALASI y JOSE LUIS VILLAR EZCURRA: *"La libertad constitucional del ejercicio profesional"*⁶.

Bebiendo en tan calificada fuente científica, se pueden establecer las siguientes notas distintivas o configuradoras del profesional:

a) La mención de las "profesiones tituladas" por el artículo 36 de la Constitución Española implica la existencia de profesiones no-tituladas.

⁵ Cuestión con gran trascendencia para la presente colaboración, pues no es fácil afirmar con rotundidad si las disposiciones del Impuesto sobre la Renta para determinar la "renta" han de aplicarse en el seno de la entidad colectiva o si la atribución a los socios, herederos, comuneros o partícipes ha de ser de los ingresos y de los gastos, separadamente, obtenidos o generados en la entidad colectiva, para después hallar el rendimiento neto en cada uno de los copartícipes o cotitulares, sin olvidar que, según el artículo 10.2. de la Ley de dicho Impuesto sobre la Renta, *"las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan"*. ¿Se acude al artículo 359 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades como precepto aclaratorio... que, al parecer, pretendió aproximarse al régimen de transparencia fiscal, *mutatis mutandis*?

⁶ En la cit. ob. colectiva en homenaje al profesor García de Enterría, II, pp. 1371 y ss.

estudios

- b) La profesión titulada es aquélla cuyo ejercicio requiere la previa posesión de un título académico o profesional.
- c) Existen enseñanzas que sirven para capacitar en el ejercicio de actividades profesionales.
- d) El Estado tiene competencia para establecer los títulos correspondientes a cada nivel o ciclo educativo en sus distintas modalidades o especialidades, con valor habilitante tanto desde el punto de vista académico como para el ejercicio de profesiones tituladas (doctrina reiterada del Tribunal Constitucional).
- e) Existen profesiones demandadas por la sociedad y profesiones creadas al amparo de nuevas titulaciones, así como profesiones surgidas con el amparo de un Colegio profesional o simplemente por fragmentación de títulos genéricos o –añado– que con el transcurso del tiempo resultan polivalentes.
- f) Por último, y como escribe el profesor TOLIVAR ALAS antes citado, existen profesiones y aun oficios que cuentan con la protección del ordenamiento penal, habiéndose declarado por el Tribunal Supremo que el propósito del legislador penal "...no fue tanto impedir la ilícita competencia que a los profesionales verdaderos pudieran hacer los profanos, con el consiguiente perjuicio económico, como prevenir el peligro que pudieran crear personas imperitas o indoctas con actividades intrusas..."⁷.

Y al lado del intrusismo habrá que colocar la atribución falsa de titulación, y cuyas conductas no han sido ajenas a algunas de las "contestaciones" acordadas por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, aunque hayan situado al impuesto como mero espectador de tales comportamientos.

Sin perjuicio de que se tengan en cuenta las nociones construidas o las especificaciones asignadas a los profesionales según acaba de exponerse, no se perderá de vista que el profesional (junto al empresario, al artista y al deportista) se caracteriza por ejercer su actividad 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, según define el último inciso del apartado 1) de la regla tercera de la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas⁸.

7 Dada la publicación que cobija mi aportación parece oportuna una llamada a la creación de un título académico u oficial para el ejercicio de la asesoría o de la consultaría fiscal o tributaria, y/o que el respectivo Colegio profesional, con el amparo de la ley, pueda impedir el ejercicio de una profesión... que no es la profesional titulado.

8 Asimismo, en el artículo 40.1. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 4.1. de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, etc. Esta configuración, más económica que jurídica, ya se encontraba en la obra del profesor ALEJANDRO MENENDEZ MORENO: *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, 281 pp.

estudios

- VI -

Por lo que ha quedado expuesto, no planteará problemas la clasificación de las entidades colectivas sin personalidad jurídica (incluidas las sociedades civiles con personalidad jurídica: artículo 1669 del Código civil *a contrario sensu*) a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, pues figurarán matriculadas en el correspondiente grupo de la sección primera de sus tarifas; y los profesionales asociados, en el grupo o epígrafe que proceda en la sección segunda, aunque en una ocasión ("contestación" de 11-12-1991 evacuada por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales) se llegó a sostener; "Que los abogados realicen su trabajo exclusivamente para la comunidad de bienes (por ellos constituida, agregó) y es ésta la que ejerce la actividad directamente y por cuenta propia frente a los clientes, prestando a éstos los servicios de abogacía; en este caso, será la comunidad de bienes el sujeto pasivo del impuesto, sin que cada uno de los abogados tenga tal condición"⁹.

Ahora bien; desde la exacción del Impuesto sobre la Renta (incluidas las retenciones por cuenta del mismo), la doctrina no es pacífica. Se reseñan y comentan a continuación las "contestaciones" acordadas por la Dirección General de Tributos:

a) En "contestación" de 31-1-1992, referida a una sociedad civil de profesionales y constituida para el ejercicio de una actividad profesional (asesoramiento fiscal, contable, etc.), en la que todos sus socios –según el consultante– son profesionales directamente vinculados al desarrollo de la expresada actividad, el Centro directivo estima que ha de aplicarse el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (antes transcrito); esto es, atribuyendo las rentas correspondientes de la actividad profesional a los socios. Y, asimismo, que si los rendimientos profesionales obtenidos por la sociedad civil son satisfechos por una persona física, jurídica o entidad obligada a retener de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 de su Reglamento, practicarán la retención dispuesta por el artículo 51 del mismo (15 por 100).

Su comentario se traslada a la "contestación" siguiente:

b) Con la misma fecha, esto es, 31 de enero de 1992, se circula otra "contestación" que se refería a una comunidad de bienes dedicada al asesoramiento administrativo y laboral. La consulta se concretaba a si estaban sujetos a retención los honorarios facturados por la comunidad de bienes.

La Dirección General de Tributos, previa cita de los artículos 10.1. y 40. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como del artículo 51.2.1) del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, considera que los rendimientos profesionales buscan el apoyo del Impuesto sobre Actividades Económicas y llega a

⁹ No se examina en particular este criterio del Centro directivo, pero sí se ha de indicar que, al parecer, los abogados prestan sus servicios en régimen laboral de trabajadores dependientes, y en tal caso tiene explicación que se les aplique el tratamiento descrito en el apartado II, a). Pero, ¿cómo un dictamen en Derecho, por ejemplo, puede ser suscrito por una entidad colectiva cual es la comunidad de bienes?

estudios

la siguiente conclusión previa: "...no puede quedar desvirtuada por lo dispuesto en el número 3 de la regla tercera de la Instrucción del impuesto municipal, que ordena la tributación y matriculación de acuerdo a la sección primera de las tarifas a las personas jurídicas o entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (entre las que se encuentran las comunidades de bienes) cuando realicen actividades profesionales clasificadas en la sección segunda citada".

Se interrumpe la reproducción de la "contestación" que se analiza para advertir que el número 3 de la regla tercera citado no concluye como se dice en la "contestación", pues su último inciso es como sigue:

"...deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección primera..."

de las tarifas de dicho impuesto, lo cual no es lo mismo que matricularse o tributar como *profesional*.

Y se sigue discutiendo: "Por el contrario, la citada regla tercera de la Instrucción confirma la naturaleza profesional de las citadas actividades para, a continuación, configurar su tributación, a los solos efectos del impuesto municipal, distinguiendo dos situaciones diferentes según se realicen las actividades profesionales directamente por las personas físicas (sección segunda del I.A.E.), o bien se desarrollen por estas personas a través de determinados entes sin personalidad jurídica, como las comunidades de bienes, o se ejerzan por una persona jurídica (sección primera del I.A.E.)".

Se concluye como sigue: "Conforme con todo lo anterior, los rendimientos obtenidos por la comunidad de bienes en el ejercicio de la actividad de asesoramiento administrativo y laboral se atribuyen a los comuneros como derivados de una actividad profesional, conforme a los artículos 10 de la Ley 18/1991 y 51 de su Reglamento y, consecuentemente, dichos rendimientos estarán sujetos a retención a cuenta del impuesto en cuanto sean satisfechos por una persona física, jurídica o entidad obligada a retener, conforme al artículo 42 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiendo practicarse la retención al tipo del 15 por 100 sobre los importes íntegros satisfechos, tal como establece el apartado uno del ya citado artículo 51 del Reglamento".

Como puede advertirse, la "contestación" se fundamenta en la inexistencia de la entidad colectiva (sea una sociedad civil, sea una comunidad de bienes), pues la atribución de los honorarios (aunque sean llamados "rentas") a los socios o a los comuneros, permite aplicar la retención por cuenta del Impuesto sobre la Renta como si fueran por ellos percibidos; es decir, como si la entidad colectiva no facturara y, de hacerlo, habrá de ser en nombre y por cuenta de cada socio o de cada comunero o partícipe en general.

¿Qué hacer cuando la entidad colectiva asuma alguna función o intermediación que rompa el canal de acceso de los honorarios desde el cliente hasta el profesional (persona física)? Recuérdese que la transcrita "contestación" hace expresa referencia a los "importes íntegros satisfechos".

estudios

Se ha de añadir, por último, que la doctrina administrativa se pronuncia por la "atribución" de los ingresos íntegros percibidos. ¿Qué papel desempeña, entonces, la entidad colectiva y a la que se obliga a tributar por la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas?

c) Otra "contestación" más de la Dirección General de Tributos. También es de fecha 31-1-1992 y se refiere a una sociedad civil a constituir y dedicada a la asesoría jurídica empresarial. Su texto es totalmente coincidente con la que acaba de ser examinada, por lo que nada ha de añadirse.

- VII -

De cuanto queda expuesto o considerado se desprende:

PRIMERO:

Que tanto las personas jurídicas como las entidades colectivas aludidas en el artículo 10.1. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, constituidas por profesionales y que realicen actividades correlativas o análogas a las propiamente profesionales, están sujetas al correspondiente epígrafe o grupo de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

SEGUNDO:

Que las referidas personas jurídicas serán sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en régimen de transparencia fiscal si se dan las circunstancias establecidas en los artículos 52 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

TERCERO:

Que las entidades colectivas antes aludidas quedan sujetas al régimen de atribución de rentas que consiste en entender que sus partícipes (profesionales) obtienen o devengan los ingresos (honorarios) por ellas facturados a los clientes y, por consiguiente, quedan sometidos a la retención (al 15 por 100) prevista en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta por cuanto tales ingresos u honorarios derivan del ejercicio de actividades clasificadas en

estudios

la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y desarrolladas por personas físicas aunque formen parte o sean miembros de comunidades de bienes, sociedades civiles (con o sin personalidad jurídica), etc.

CUARTO:

Que, en su virtud, las referidas entidades colectivas (las del artículo 10.1. de la Ley del Impuesto sobre la Renta) actúan como mandatarias de sus socios o partícipes (profesionales), esto es, en nombre y por cuenta de ellos, pues de otro modo la retención no se aplicaría a los rendimientos de los profesionales, como establece el artículo 51.2.1) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, ni, además, cumpliría la función que a toda retención se asigna: individualizar al perceptor de los rendimientos para conocimiento de la Administración de la Hacienda Pública.

QUINTO:

Que las entidades colectivas, objeto de constante referencia, ven reducidos en gran medida los fines que son propios de cualquier forma asociativa, pues han de limitarse a tareas de mera gestión o de apoyo a las actividades profesionales realizadas por sus socios o partícipes, además de la atribución de los gastos producidos o causados por sus socios o partícipes y en los que podrán obtenerse las correspondientes "economías de escala".

Según queda anotado, las anteriores conclusiones se ajustan a los criterios mantenidos mediante resoluciones ("contestaciones" a consultas de los particulares) de las Direcciones Generales de Tributos y de Coordinación con las Haciendas Territoriales, a falta de una regulación legal completa o no incierta de las entidades colectivas aludidas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria y ampliadas por el artículo 10.1. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.