

ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS PROFESIONALES QUE DESARROLLAN SU ACTIVIDAD A TRAVÉS DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL

Sabina de Miguel Arias

*Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Zaragoza*

EXTRACTO

A pesar de que el desarrollo de actividades profesionales a través de sociedades mercantiles resulta habitual, ello viene comportando no pocas dificultades en el ámbito de la fiscalidad. Así, el presente trabajo tiene por objeto analizar el tratamiento tributario de las distintas rentas que los profesionales pueden recibir en estas situaciones tras la última reforma tributaria, sin olvidar tanto la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en esta sede, como la problemática que deriva de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales.

Palabras claves: sociedades de profesionales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y operaciones vinculadas.

Fecha de entrada: 04-12-2014 / Fecha de aceptación: 15-12-2014 / Fecha de revisión: 16-12-2014

TAX PROBLEMS OF PROFESSIONALS DEVELOPING THEIR ACTIVITY THROUGH COMPANIES

Sabina de Miguel Arias

ABSTRACT

Nowadays professionals usually develop their activity through companies, but there are several tax problems in this area. This paper analyses tax treatment of incomes received by professionals after latest tax reform, paying attention to system for related-party transactions and difficulties surrounding intermediary companies.

Keywords: professional companies, Personal Income Tax and related-party transactions.

Sumario

1. Introducción
2. Antecedentes normativos
3. La tributación de las rentas obtenidas por profesionales a través de sociedades
 - 3.1. Una cuestión previa: los servicios prestados por profesionales en el seno de una sociedad
 - 3.2. La retribución de los servicios profesionales
 - 3.3. La participación en los beneficios de la sociedad
 - 3.4. La retribución del cargo de administrador
 - 3.5. Otros rendimientos
4. Un apunte sobre la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a la tributación de los profesionales
 - 4.1. Aspectos generales
 - 4.2. La regulación específica de las operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
5. La problemática acerca de la interposición de sociedades por parte de profesionales

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

En el momento actual se reconoce sin ambages la posibilidad de que el desarrollo de actividades profesionales se efectúe a través de sociedades mercantiles, fenómeno este que viene resultando habitual –tanto en la esfera patria, como internacional– y encuentra su fundamento en las indudables ventajas que el ejercicio asociado de aquellas presenta.

Esta concreta realidad, que fue ya puesta de manifiesto en sede normativa con la aprobación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (en adelante, LSP), ha comportado distintas dificultades en el ámbito de la tributación a las cuales nos referiremos en este trabajo. A estos efectos, esta materia conlleva una importante conflictividad y ha sido objeto de diferentes modificaciones a lo largo de los últimos años, arbitrándose también ciertos cambios en esta sede en la reciente reforma tributaria llevada a cabo a través de 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, así como en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, LIS–¹.

En las páginas sucesivas examinaremos algunos de los aspectos problemáticos relacionados con la fiscalidad de los profesionales que desarrollan su actividad a través de sociedades mercantiles, partiendo de la evolución normativa que esta cuestión ha sufrido y abordando, a continuación, la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, IRPF– de las rentas que aquellos pueden recibir por parte de tales entidades. Una vez efectuado lo anterior, analizaremos tanto la aplicación del régimen de operaciones vinculadas a la tributación de los profesionales, como los problemas que derivan de la interposición de sociedades por estos últimos.

No obstante, y antes de proceder en el sentido ahora descrito, es preciso realizar *tres consideraciones* preliminares. Así, en primer lugar, el presente trabajo no se circunscribe en exclusiva a la tributación de las sociedades profesionales integradas en la LSP², en la medida en que las leyes tributarias no prevén regla específica alguna en relación con las mismas, sino que adoptan una interpretación amplia de lo que puede calificarse como una entidad conformada por profesionales. En consecuencia, nos referiremos a cualquier tipo de sociedad mercantil que preste servicios profesionales, esto es –en palabras de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ–,

¹ La entrada en vigor de dichas normas se producirá, con carácter general, el 1 de enero de 2015.

² A estos efectos, la citada norma define las sociedades profesionales como aquellas que tienen por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional, esto es, una actividad cuyo desempeño requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente colegio profesional (art. 1.1 LSP).

aquella cuyo objeto social lo constituye «la prestación de las actividades recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (...). Por tanto, es irrelevante que su ejercicio se lleve a cabo por profesionales, sean o no socios, con relación laboral o mercantil»³.

Ya en segundo término, cabe señalar que este estudio aparece centrado en la concreta tributación de las rentas obtenidas por los citados *profesionales*, por lo que no analizaremos en los epígrafes subsiguientes la fiscalidad de la sociedad en sí misma considerada, por cuanto las especialidades relativas a esta cuestión en el Impuesto sobre Sociedades –en adelante, ISoc– se ciñen, en exclusiva, a la regulación de las operaciones vinculadas.

Por último, tampoco serán abordadas aquellas situaciones en que los profesionales desarrollan su actividad mediante una entidad de carácter *civil*, puesto que la nueva LIS viene a incorporar «al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas» (exposición de motivos de la LIS)⁴. Así, con la desaparición del denominado régimen de atribución de rentas en estos supuestos, no existirá ya diferencia alguna en la tributación de los rendimientos de los profesionales en tales hipótesis⁵.

2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

De conformidad con el esquema arriba descrito, resulta preciso examinar la evolución legislativa que ha sufrido la tributación de las sociedades de profesionales y de las rentas por ellos obtenidas, pudiendo señalarse *tres hitos* importantes a estos efectos.

En este sentido, y en un primer instante, esta tipología de sociedad mercantil tributaba de acuerdo con el *régimen de transparencia fiscal* cuando se cumplieran los requisitos previstos para ello, el cual obligaba –en resumidas cuentas– a imputar el beneficio obtenido por aquella en el IRPF de los socios (art. 12 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)⁶.

³ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2008, pág. 15.

⁴ *Vid.* artículos 6 y 7.1 a) de la LIS.

⁵ A estos efectos, a partir del 1 de enero de 2016 se modifica el artículo 8.3 de la LIRPF, indicándose que no tendrán la consideración de contribuyentes en el IRPF «las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley». En relación con la aplicación del citado régimen a las sociedades civiles profesionales véase el trabajo de ANDRÉS AUCEJO, E.: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 31, 2008, págs. 223 y ss.

⁶ *Vid.*, entre otros, LOZANO SERRANO, C.: «La transparencia fiscal», *Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia tributaria*, núm. 17, 2001. Siendo esto así, FALCÓN Y TELLA [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de ope-

aquella cuyo objeto social lo constituye «la prestación de las actividades recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (...). Por tanto, es irrelevante que su ejercicio se lleve a cabo por profesionales, sean o no socios, con relación laboral o mercantil»³.

Ya en segundo término, cabe señalar que este estudio aparece centrado en la concreta tributación de las rentas obtenidas por los citados *profesionales*, por lo que no analizaremos en los epígrafes subsiguientes la fiscalidad de la sociedad en sí misma considerada, por cuanto las especialidades relativas a esta cuestión en el Impuesto sobre Sociedades –en adelante, ISoc– se ciñen, en exclusiva, a la regulación de las operaciones vinculadas.

Por último, tampoco serán abordadas aquellas situaciones en que los profesionales desarrollan su actividad mediante una entidad de carácter *civil*, puesto que la nueva LIS viene a incorporar «al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas» (exposición de motivos de la LIS)⁴. Así, con la desaparición del denominado régimen de atribución de rentas en estos supuestos, no existirá ya diferencia alguna en la tributación de los rendimientos de los profesionales en tales hipótesis⁵.

2. ANTECEDENTES NORMATIVOS

De conformidad con el esquema arriba descrito, resulta preciso examinar la evolución legislativa que ha sufrido la tributación de las sociedades de profesionales y de las rentas por ellos obtenidas, pudiendo señalarse *tres hitos* importantes a estos efectos.

En este sentido, y en un primer instante, esta tipología de sociedad mercantil tributaba de acuerdo con el *régimen de transparencia fiscal* cuando se cumplieran los requisitos previstos para ello, el cual obligaba –en resumidas cuentas– a imputar el beneficio obtenido por aquella en el IRPF de los socios (art. 12 Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)⁶.

³ MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2008, pág. 15.

⁴ *Vid.* artículos 6 y 7.1 a) de la LIS.

⁵ A estos efectos, a partir del 1 de enero de 2016 se modifica el artículo 8.3 de la LIRPF, indicándose que no tendrán la consideración de contribuyentes en el IRPF «las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley». En relación con la aplicación del citado régimen a las sociedades civiles profesionales véase el trabajo de ANDRÉS AUCEJO, E.: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 31, 2008, págs. 223 y ss.

⁶ *Vid.*, entre otros, LOZANO SERRANO, C.: «La transparencia fiscal», *Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia tributaria*, núm. 17, 2001. Siendo esto así, FALCÓN Y TELLA [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de ope-

No fue hasta la aprobación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se suprimió el régimen de transparencia fiscal para las sociedades que prestasen servicios profesionales. Por consiguiente, a partir de dicho momento no existió ya particularidad alguna en relación con la fiscalidad de tales entes, los cuales pasaron a tributar en el *régimen general del ISoc*, resultando de aplicación el IRPF a las rentas obtenidas por sus socios⁷.

A su vez, esta reforma vino acompañada de un específico régimen de valoración para las *operaciones vinculadas* realizadas en el seno de entidades dedicadas a actividades profesionales, reduciéndose a esta única previsión la regulación tributaria de este tipo de sociedades. Más en concreto, el artículo 42.2 *in fine* de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias preveía que «En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades» (precepto este equivalente al art. 45.2 *in fine* del RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)⁸.

Con posterioridad, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, vino a derogar esta última presunción de la normativa del ISoc –la cual también desapareció de la dicción del artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF)–, equiparándose, por tanto, el tratamiento de las operaciones vinculadas de los referidos profesionales a las llevadas a cabo por cualquier otro sujeto. Ahora bien, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, introdujo una *regla específica* aplicable en estas situaciones, en aras a objetivar la fijación del valor de mercado y eliminar obligaciones de

raciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009, pág. 7] ha precisado que «El régimen de transparencia fiscal obligaba a imputar la renta a los socios, a efectos tributarios, pero precisamente por ello dicho régimen supuso un claro y expreso reconocimiento de la posibilidad de que, desde el punto de vista jurídico privado, la facturación de los servicios se realizase por la sociedad, aunque los actos correspondientes a la actividad profesional los llevase a cabo el socio, pues en muchos casos la sociedad no podía realizarlos (hasta la Ley 2/2007, de Sociedades profesionales), por impedirlo el correspondiente estatuto profesional».

⁷ Con la citada modificación pretendía realizarse un tratamiento homogéneo de las rentas procedentes de actividades económicas en aras a conseguir mayor neutralidad, estableciendo la exposición de motivos de la referida Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que la desaparición del régimen de transparencia fiscal suponía «la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas».

⁸ En idéntica línea véase el artículo 16.7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el cual pasaría, con idéntica numeración, al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, TRLIS–.

documentación cuando concurrieran determinados requisitos (art. 16.6 RD 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, RIS–).

Siendo este el panorama normativo, la reciente reforma llevada a cabo por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, viene a incidir en diversas cuestiones relativas a la tributación de los profesionales, modificándose también ciertos aspectos del régimen aplicable a las operaciones vinculadas realizadas en esta sede en la nueva LIS.

Por lo demás, y a la vista de las distintas modificaciones producidas en relación con el objeto del presente trabajo, resulta preciso destacar que, en el instante actual, el legislador no ha establecido a priori limitación alguna a la hora de permitir que el ejercicio de actividades profesionales sea llevado a término por entidades mercantiles, ello sin perjuicio de que la tributación de las mismas haya venido siendo objeto de diversas controversias.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PROFESIONALES A TRAVÉS DE SOCIEDADES

Centrándonos en los problemas que suscita la fiscalidad de los profesionales que desarrollan su actividad mediante una entidad mercantil, debemos hacer referencia a las diversas *clases de rentas* que pueden percibir aquellos, al incidir ello, de forma indudable, tanto en la tributación de las mismas en el ámbito del IRPF, como en lo que concierne a la determinación de la concurrencia de un gasto deducible en el ISoc de la entidad. A estos efectos, y antes de proceder en este sentido, resulta preciso abordar la pluralidad de *relaciones jurídicas* que son susceptibles de surgir entre un profesional y la sociedad en la cual se integra.

3.1. UNA CUESTIÓN PREVIA: LOS SERVICIOS PRESTADOS POR PROFESIONALES EN EL SENO DE UNA SOCIEDAD

De acuerdo con lo anterior, y en lo que atañe a las específicas *relaciones jurídicas* que pueden surgir entre los profesionales y las sociedades mercantiles, es posible –en primer lugar– que una persona física residente en territorio español desarrolle su actividad profesional a través de una entidad mercantil en calidad de *socio*, siendo el problema esencial, en tales supuestos, calificar las rentas recibidas en su autoliquidación del IRPF –procediendo, en su caso, a su valoración de conformidad con las reglas de las operaciones vinculadas–, así como determinar la eventual sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, IVA– del servicio prestado.

Por otro lado, cabe señalar que resulta relativamente frecuente que los referidos profesionales formen parte del *consejo de administración* de la entidad mercantil, obteniendo una retribución por el ejercicio de las funciones inherentes a dicho cargo. Por fin, el profesional –asuma o no funciones como administrador– puede ser un *tercero*, esto es, no ostentar la condición de

socio de la entidad, hipótesis esta que comporta que solo se le remuneren sus servicios, sin participar en los beneficios de la misma.

Sea como fuere, en ocasiones se opta por el desarrollo de un entramado más complejo consistente en la creación de una *entidad interpuesta* entre la sociedad y el profesional, mecanismo este que, como examinaremos, ha sido puesto en entredicho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT); no obstante, no estudiaremos aquí las situaciones en que los socios de la entidad que efectúa los servicios profesionales son personas jurídicas, por cuanto los rendimientos por ellas recibidos se sujetarán al ISoc⁹.

En consecuencia, en los siguientes epígrafes abordaremos la calificación de los rendimientos percibidos por un profesional –persona física– en el ámbito del IRPF, lo cual presenta una relevancia indudable pues incide tanto en su cuantificación, como en su integración en un preciso grupo de renta y la consiguiente aplicación de una específica escala de gravamen y un concreto tipo de retención. A estos efectos, nos centraremos en la tributación de los profesionales residentes en territorio español, sin perjuicio de que resulte también posible que estos últimos ostenten la consideración de *no residentes*, aplicándose en tales hipótesis –como no podría ser de otra manera– la normativa correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹⁰.

Por fin, antes de proceder de la forma indicada es preciso recordar que el presente estudio aparece ceñido a las situaciones en que se prestan servicios profesionales a través de entidades mercantiles, esto es, en estas circunstancias es la sociedad la que mantiene una relación jurídica con el cliente y, por tanto, efectúa la facturación respectiva. Empero, cabe destacar una diferencia en este punto entre las sociedades profesionales en sentido estricto –incluidas en el ámbito de la LSP– y las denominadas *sociedades de intermediación*, en la medida en que las primeras van a realizar los actos propios de la actividad profesional de que se trate de un modo directo, mientras que, en el segundo de los supuestos descritos, será un socio o un asalariado quien desarrolle las actuaciones correspondientes a aquella¹¹.

⁹ En este sentido, el artículo 4.1 b) de la LSP considera socios profesionales a las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos colegios profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en la referida ley, participen en otra sociedad profesional.

¹⁰ En relación con la tributación de los denominados «*partnership*» véase el trabajo de MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *op. cit.*, págs. 30 y ss.

¹¹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009, pág. 9. De acuerdo con MARTÍN DOMÍNGUEZ («Consideraciones de índole fiscal para el socio profesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *Hacienda Canaria*, núm. 28, 2009, pág. 107), cabe distinguir las sociedades profesionales previstas en la LSP de otras figuras como las *sociedades de medios* –en la que varios profesionales, conservando su independencia en el ejercicio individual de la profesión, acuerdan asociarse para compartir la infraestructura necesaria y distribuir costes–, las *sociedades de comunicación de ganancias* –consistentes en que varios profesionales se asocian para repartirse los resultados económicos del ejercicio individual de la profesión– y las *sociedades de intermediación* –esto es, las que sirven de canalización o comunicación entre el cliente y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título, desarrolla efectivamente la actividad profesional–.

3.2. LA RETRIBUCIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES

La primera de las rentas obtenidas por un profesional cuya tributación debemos examinar se refiere a las *retribuciones derivadas de los servicios* prestados por este último, materia que resulta especialmente conflictiva, en la medida en que la Administración no ha seguido un criterio homogéneo al respecto y existen pluralidad de situaciones diversas en la práctica¹².

Así, la relación entre profesional y sociedad puede ser articulada como un contrato *laboral* o de *arrendamiento de servicios*, dependiendo de tal circunstancia a priori la calificación de las rentas como *rendimiento del trabajo* (art. 17 LIRPF) o de *actividades económicas* (art. 27 LIRPF) y la aplicación de unas reglas concretas para su cuantificación¹³. Ahora bien, y a efectos prácticos, ambos tipos de renta se integran en la denominada base imponible general del IRPF, tributando, por consiguiente, conforme a la misma escala de gravamen, junto a lo cual la retribución satisfecha por la sociedad tendrá la consideración de *gasto deducible* en su autoliquidación del ISoc, con independencia de la específica calificación de la renta.

A su vez, y como no podría ser de otro modo, la entidad pagadora tendrá que realizar la correspondiente *retención o ingreso a cuenta*, y ello tanto en el caso de que la cuantía abonada se califique como rendimiento del trabajo o de actividades económicas (arts. 101 LIRPF y 80 y ss. RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, RIRPF–)¹⁴. Sin embargo, en esta última hipótesis ha de recordarse que los profesionales también deberán efectuar *pagos fraccionados* durante el ejercicio (art. 99.2 y 7 LIRPF), aunque la normativa les exima de este deber en aquellas situaciones en que más del 70% de tales rentas hayan sido sometidas a retención (art. 109.2 RIRPF).

Por otro lado, y ya desde el punto de vista del *IVA*, no cabe duda alguna de que, en los casos en que el profesional perciba rendimientos de actividades económicas, este último realizará una prestación de servicios sujeta al referido tributo (art. 4.Uno Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del

¹² GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», en CUBERO TRUYO, A. (dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pág. 55.

¹³ A este respecto, resulta habitual que la sociedad profesional adopte la forma de sociedad de responsabilidad limitada, suscribiendo los socios profesionales un contrato de arrendamiento de servicios con la entidad en exclusiva y previniéndose una remuneración a través de la emisión de facturas a modo de anticipos que serán objeto de ajustes al final del ejercicio [NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M. (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, pág. 339].

¹⁴ El tipo de retención aplicable a los rendimientos profesionales previsto por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, es del 18%–19% en 2015–, siendo del 9% en relación con aquellos rendimientos que se establezcan reglamentariamente. Por su parte, el tipo será del 15% cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio [art. 101.5 a) y disp. adic. trigésima primera LIRPF].

Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, LIVA–), sin perjuicio de la eventual aplicación de alguna de las exenciones prevista a este respecto en el artículo 20 de la LIVA¹⁵. En consecuencia, en estos supuestos el profesional deberá emitir la *factura* derivada de la prestación de su servicio –directamente o a través de otra sociedad–, repercutiendo el porcentaje de IVA correspondiente.

Sea como fuere, la cuestión más problemática que surge en este ámbito pasa por determinar la concreta calificación tributaria de los rendimientos abonados por una entidad a un profesional por la prestación de sus servicios, asunto este que ha sido abordado en sede administrativa y judicial en múltiples ocasiones y que pasamos a analizar a continuación.

3.2.1. La problemática relativa a la calificación de la retribución

En línea de principio, la calificación de la retribución obtenida por los profesionales aparece desdibujada en la esfera que ahora nos atañe, siendo esta una materia en la que las discrepancias entre los contribuyentes y la Administración tributaria resultan frecuentes, y así lo demuestran las numerosas regularizaciones que vienen produciéndose a estos efectos¹⁶.

Más en concreto, el tratamiento de las rentas percibidas por los *socios* a través de entidades a las que prestan sus servicios constituye un aspecto que ha venido siendo especialmente problemático en los últimos años y que ha sido abordado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre; de hecho, la propia AEAT vino a publicar una Nota de su Departamento de Gestión Tributaria referida a esta cuestión y que lleva por título «Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles» (Nota 1/2012). Ahora bien, en el presente epígrafe no nos centramos en exclusiva en la tributación de los socios, por cuanto, aunque resulte lo habitual, los profesionales no siempre ostentarán tal condición.

En términos generales, la retribución obtenida deberá calificarse como un rendimiento de actividades económicas cuando la relación existente entre el profesional y la entidad sea de naturaleza *civil o mercantil*, esto es, en aquellas situaciones en que el primero de dichos sujetos ejerza su actividad *ordenando factores productivos por cuenta propia*; por el contrario, nos encontraremos ante un rendimiento del trabajo siempre que no se den tales circunstancias y exista una relación *laboral*, cuyas notas definitorias son la *ajenidad* y la *dependencia* (arts. 17.1 y 27.1 LIRPF)¹⁷.

¹⁵ Por su parte, el artículo 7.5 de la LIVA considera no sujetos «Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

¹⁶ Vid. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 363. A título ejemplificativo, la Administración tributaria ha entendido en ocasiones que, en estos casos, no existe una relación laboral entre el profesional y la entidad, sino un arrendamiento de servicios que implica la obtención de un rendimiento de actividades económicas para el socio, quien, a su vez, debe facturar sus servicios con el IVA correspondiente –Consultas de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)] y 2 de febrero de 2009 [V0179/2009 (NFC032025)]–.

¹⁷ Vid. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550) y Consultas de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)] y 2 de febrero de 2009 [V0179/2009 (NFC032025)].

Centrándonos, en primer lugar, en estos últimos caracteres, los mismos pueden ser constatados a través de diversos *indicios* a los cuales ha venido a hacer alusión la Sentencia de la Sala Social del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829)¹⁸. De esta manera, son muestras de dependencia: la asistencia al centro de trabajo del empleador, el desempeño personal del trabajo, la inserción del trabajador en la organización productiva de la empresa y, por fin, la ausencia de organización empresarial propia por parte del trabajador. Por otro lado, la ajenidad puede apreciarse cuando concurre «la entrega o puesta a disposición del empresario de los productos elaborados o de los servicios realizados por el trabajador, el que sea el empresario y no el trabajador el que adopte las decisiones relativas a las relaciones del mercado o con el público, la fijación de precios o tarifas, la selección de clientela, la indicación de personas a atender, el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma, de acuerdo con un criterio que guarde proporción con la actividad profesional prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones»¹⁹.

En cuanto a los rasgos que permitirían calificar una retribución como *rendimiento de actividades económicas*, dos son los requisitos generales que derivan del artículo 27.1 de la LIRPF: la *ordenación por cuenta propia* y la existencia de *medios de producción* en sede del profesional.

Va de suyo que el primero de los caracteres ahora aludidos habrá de definirse en función de las circunstancias de cada caso y en contraposición con las notas determinantes de una relación laboral, siendo reflejo del ejercicio independiente de una profesión, a título ejemplificativo, los contratos de prestación de servicios que implican la no utilización de los medios de la entidad, la asunción de cargas fiscales y de Seguridad Social, la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de periodo de vacaciones o la determinación de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocios a favor de la entidad²⁰.

No obstante, en relación con el segundo de los requisitos arriba enunciados, la Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT viene a concluir –en lo que atañe al ámbito de este trabajo– que *siempre existen medios de producción en sede del profesional*, en la medida en que «el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios», no en vano «se trata de servicios

¹⁸ En similares términos, pueden consultarse las Sentencias del mismo Tribunal de 29 de noviembre de 2010 (NSJ039075), 26 de noviembre de 2012 (NSJ049833), 25 de marzo de 2013 (NSJ047130) y 19 de febrero de 2014 (NSJ049162).

¹⁹ Ya desde un punto de vista negativo, el Tribunal Económico-Administrativo Central –en su Resolución de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550)– ha advertido que ninguna de las siguientes *cuatro* circunstancias constituyen, en sí mismas consideradas, indicios de la existencia de una relación de índole laboral: la ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del profesional; la periodicidad mensual y el importe uniforme de las facturas emitidas por las sociedades; la identificación del lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la sociedad profesional o la presencia de justificantes de gastos que tienen por destinatario al profesional y su registro contable en la sociedad.

²⁰ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550). *Vid.*, asimismo, la Resolución del mismo órgano de 17 de noviembre de 2009 (NFJ037353).

cuya contratación tiene un marcado carácter "intuitu personae", de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»²¹.

Sea como fuere, la afirmación expresada en la mencionada Nota ha dado lugar a distintas *críticas*, ya que se desconoce la verdadera realidad económica de estas sociedades, las cuales, en la práctica, presentan una organización empresarial que va más allá de los meros conocimientos de los profesionales²². En esta línea, GARCÍA NOVOA ha puesto de manifiesto que no puede presumirse que el profesional siempre ordene por cuenta propia medios de producción y, de hecho, cuando «utilice locales, medios de producción, personal contratado, elementos informáticos o de transporte de la sociedad, habrá un fuerte indicio (que habrá que apreciar en concurrencia con todos los demás) de que existe una relación laboral por cuenta ajena»²³.

A mayor abundamiento, la Nota 1/2012 de la AEAT ha precisado que, en la determinación de la naturaleza de la relación aquí examinada, repercute también la *condición de socio* del profesional, puesto que ello puede ser indicativo de la inexistencia de los requisitos de dependencia y ajenidad característicos de un contrato laboral²⁴. Es más, la citada Nota considera que existe una ordenación por cuenta propia cuando el socio posea más del 50% del capital de la entidad [art. 1.2 c) Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajador autónomo], de manera que la Administración tributaria parece entender que las rentas obtenidas por los socios mayoritarios de sociedades profesionales siempre habrán de calificarse como rendimientos de la actividad económica, afirmación esta que, aunque criticable, tiene la ventaja de que otorga una cierta certeza a una cuestión controvertida²⁵.

²¹ Por tanto, el factor esencial no es que el profesional cuente con medios personales y materiales, ni la calificación efectuada por los interesados, sino la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia características del contrato de trabajo –Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550) y Consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)]–. *Vid.*, asimismo, FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *op. cit.*, pág. 11.

²² Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT. CEF*, núm. 350, 2012, págs. 88 y ss.

²³ GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *Papers AEDAF*, núm. 10, 2013, pág. 33.

²⁴ En idéntico sentido, ya la Dirección General de Tributos indicó que «resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal"» –Consulta de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)]–. En concreto, esta resolución viene a citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004 (AS 2004\1794), la cual analiza la relación entre un abogado socio de una entidad y esta última, advirtiendo que «Un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez «a quo», es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal».

²⁵ ALARCÓN GARCÍA, E.: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2012, pág. 74. Por su parte, MARTÍN DOMÍNGUEZ («Consideraciones de índole fiscal para el socio pro-

Ahora bien, el criterio plasmado en la referida Nota ha sido puesto en entredicho en sede doctrinal dado que, aunque desde la perspectiva del Derecho del Trabajo no concurra una relación laboral en las situaciones ahora descritas, ello no obsta para apreciar que, en la esfera tributaria, las contraprestaciones puedan ostentar los rasgos de una retribución del trabajo, en la medida en que la condición de socio no constituye un indicio relevante de la relación subyacente entre el profesional y la entidad²⁶. En este mismo sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ opina que la interpretación administrativa en este punto resulta contraria a la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, ya que «una cosa es que el profesional, libremente, decida prestar un servicio a la sociedad en la que participa y le facture el servicio. Otra, muy distinta, es considerar que cuando ese profesional trabaja en exclusiva para la sociedad, obligatoriamente, tiene que facturarle y no puede calificarse de trabajador, algo que no prohíbe el ordenamiento en ningún sitio»²⁷.

Siendo este el criterio seguido por la Administración tributaria en la Nota 1/2012, cabe destacar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha venido a regular de forma expresa la calificación de los rendimientos en estas situaciones, incluyendo entre los rendimientos de actividades económicas los «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

fesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *op. cit.*, pág. 112) ha precisado que «la relación profesional del socio único de una sociedad profesional unipersonal difícilmente se podrá calificar como relación laboral. En este supuesto, las rentas que perciba derivadas de dicha relación deben considerarse derivadas de las actividades económicas. Por el contrario, entiendo, que estamos en presencia de una relación laboral cuando nos encontremos con un socio profesional minoritario sin poder de decisión alguna en el seno de la sociedad profesional a la que presta sus servicios». *Vid.*, asimismo, la Consulta de la Dirección General de Tributos de 7 de noviembre de 2011 [V2661/2011 (NFC042958)].

- ²⁶ GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 33. En suma, este autor (pág. 36) entiende que «la condición de socio no determina que una eventual relación con la sociedad pueda ser por cuenta propia o por cuenta ajena, pues aunque el socio no es un tercero respecto a la sociedad, sí puede actuar como un tercero si lo hace sometiéndose a las mismas condiciones en que lo haría un no socio». Por otro lado, para NAVARRO EGEA («Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 368), la «relación socio-sociedad no puede servir como fundamento para cuestionar la naturaleza laboral del contrato mediante el que se instrumenta la prestación de servicios a la sociedad».
- ²⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014, pág. 125. Véase también el trabajo de RUIZ HIDALGO, M.: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2012, págs. 59 y 60. De hecho, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 18 de octubre de 2007 [Asunto C-355/06 (NSJ025275)] (TJCE 2007/279) ha considerado que, entre una empresa y su socio trabajador y administrador, existía una *relación de subordinación o dependencia* en la hipótesis en que concurrían varias circunstancias: en primer lugar, los contratos eran celebrados por la sociedad que abonaba al interesado un sueldo mensual, reteniendo la misma de este el Impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la Seguridad Social; en segundo término, el empleado «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta», junto a lo cual, y ya por último, aquel «no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

28 de septiembre (...), 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» (art. 27.1 –párrafo tercero– LIRPF).

Como de inmediato se deduce de la norma transcrita, la misma resultará de aplicación en aquellas hipótesis en que concurran *tres requisitos*: en primer lugar, que el contribuyente obtenga rentas procedentes de una entidad de la que tenga la *condición de socio*; en segundo término, que dichos rendimientos deriven del desarrollo de una actividad *profesional* –de la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el RDLeg. 1175/1990, de 28 de septiembre–; y, por fin, que el citado sujeto se halle incluido en el régimen especial de *autónomos* de la Seguridad Social o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a dicho régimen (como, por ejemplo, la Mutualidad de la Abogacía). Por consiguiente, las rentas percibidas por el profesional ostentarán la calificación de *rendimientos de actividades económicas* siempre que se cumplan tales presupuestos.

A este respecto, es necesario recordar que, de conformidad con el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, se hallan incluidos en el régimen de trabajadores *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», entendiéndose que se produce tal circunstancia «cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social» (apartado primero de la disp. adic. vigésima séptima)²⁸.

Por tanto, según ha señalado CAAMAÑO ANIDO, la reforma incorpora un *nuevo concepto* de rendimiento de actividades económicas coincidente con el plasmado en la citada Nota 1/2012, de manera que las rentas obtenidas por los socios profesionales que figuren dados de alta en el régimen de autónomos no serán calificadas como rendimientos del trabajo, aunque los mismos estén contratados como trabajadores²⁹.

Así, y sin perjuicio de que pueda tratarse de una opción criticable³⁰, la LIRPF viene a tomar en consideración el específico régimen de Seguridad Social aplicable en estos casos para

²⁸ La referida disposición incluye una serie de presunciones *iuris tantum* de que un sujeto posee el control efectivo de la sociedad, pudiendo a su vez la Administración demostrar dicha circunstancia a través de cualquier medio de prueba.

²⁹ CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT. CEF*, núm. 380, 2014, pág. 68.

³⁰ Con anterioridad a la citada reforma, PEDREIRA MENÉNDEZ («La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 116) ha considerado que el hecho de que un socio cotice en el régimen de autónomos no impide que pueda estar desempeñando una relación laboral a efectos mercantiles y tributarios, opinión esta referendada por el tenor del artículo 4 bis.1 c) del Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC).

configurar los rendimientos obtenidos como de actividades económicas, aportándose así seguridad jurídica a la concreta calificación de tales rentas³¹; empero, el citado precepto no agota todas las situaciones que pueden producirse en la práctica, de modo que en los supuestos no incluidos en esta previsión habrá que analizar, al igual que ha venido sucediendo hasta el instante presente, la concurrencia de las notas características de la realización de un trabajo por cuenta propia o ajena.

En consecuencia, la determinación de la concreta naturaleza de la relación entre profesional y sociedad deberá precisarse caso por caso y dependerá, en buena medida, de las condiciones del *contrato* por ellos firmado, en el cual se harán constar cuestiones tales como la asunción de las cargas de Seguridad Social, el empleo de los medios de la entidad o la autonomía en la organización del trabajo³²; ahora bien, a partir del 1 de enero de 2015, cuando se den las circunstancias señaladas en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF los rendimientos del profesional tendrán que ser calificados como rentas de actividades económicas.

3.2.2. La cuantificación de los rendimientos

Avanzando un paso más en el objeto de este trabajo, es preciso examinar la cuantificación de los rendimientos obtenidos por el profesional, la cual dependerá, según hemos tenido ocasión de señalar, de su concreta calificación.

En lo que a las *rentas del trabajo* se refiere, aquel tributará por la totalidad de las contraprestaciones o utilidades –dinerarias o en especie– satisfechas por la entidad a estos efectos, pudiendo deducirse en concepto de gastos exclusivamente las cuantías tasadas en el artículo 19.2 de la LIRPF (en especial, las cuotas de colegiación y las cotizaciones a la Seguridad Social)³³ y resultando de aplicación la reducción del artículo 20 de la LIRPF para aquellos contribuyentes con rentas más bajas³⁴.

Distinta resulta la cuantificación de los *rendimientos de actividades económicas*, la cual puede efectuarse, en la hipótesis que ahora nos interesa, de acuerdo con el régimen de estima-

³¹ De hecho, algunos autores habían indicado que resultaba preciso regular la calificación de estas rentas de *lege ferenda*. Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *op. cit.*, págs. 67 y 68 y GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, pág. 58.

³² Cfr. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 367.

³³ En relación con los gastos deducibles, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha venido a incluir «En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales», cuantía esta que puede ser objeto de aumento en casos de discapacidad o traslado de desempleados [art. 19.2 f) LIRPF].

³⁴ Así, desde el 1 de enero de 2015 esta reducción es aplicable a «Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros».

ción directa normal o simplificada, por lo que el rendimiento neto se calculará en función de los ingresos y los gastos plasmados en el libro registro, de conformidad con la regulación del ISoc, aunque con ciertas especialidades (art. 30 LIRPF). Junto a lo anterior, es preciso tomar en consideración que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, recoge una *reducción* de 2.000 euros aplicable cuando se presten servicios a un único cliente –como habitualmente sucederá en el supuesto objeto del presente estudio–, si bien se exige para ello, entre otros requisitos, que no concorra una relación de vinculación y que al menos el 70% de los ingresos del periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta (art. 32.2 LIRPF). A su vez, siempre que se cumplan los requisitos legales cabrá aplicar una *minoración* adicional para aquellos contribuyentes de rentas más bajas análoga a la regulada en el caso de los rendimientos del trabajo³⁵, previéndose, por fin, una última reducción en las hipótesis en que el contribuyente no cumpla tales presupuestos, pero obtenga rentas no exentas inferiores a 12.000 euros (art. 32.2.3.º LIRPF).

3.3. LA PARTICIPACIÓN EN LOS BENEFICIOS DE LA SOCIEDAD

Una vez efectuado el análisis de la tributación de la retribución derivada de los servicios profesionales, cabe destacar que los socios de la entidad deberán incluir en su autoliquidación del IRPF los dividendos, primas de asistencia a juntas o cualquier otro concepto cuyo origen radique en la participación en los fondos propios de la misma, calificándose tal renta como un *rendimiento del capital mobiliario* ex artículo 25 de la LIRPF³⁶.

Como es bien sabido, dicho rendimiento se integrará en la *base imponible del ahorro*, aplicándose un tipo de retención del 19%–20%, en 2015– (art. 101.4 y disp. adic. trigésima primera LIRPF) y tributando por los tipos de gravamen respectivos³⁷. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que, hasta el 31 de enero de 2014, se hallaban exentos los primeros 1.500 euros recibidos³⁸, previsión esta que viene a desaparecer con la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Por otro lado, los rendimientos ahora examinados constituyen un *gasto no deducible* en sede del ISoc de la sociedad [art. 15 a) LIS], lo cual genera un problema de *doble imposición* al no

³⁵ En concreto, esta reducción resulta de aplicación «Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros».

³⁶ Téngase en cuenta que en algunas ocasiones la Administración tributaria ha considerado que, en la práctica, el socio no efectúa actividad alguna en la entidad, por lo que su retribución constituye un *dividendo* y no, por tanto, un rendimiento del trabajo o de actividades económicas (vid. ALARCÓN GARCÍA, E.: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota aclaratoria?», *op. cit.*, pág. 75).

³⁷ En concreto, los tipos de gravamen previstos son del 19% hasta 6.000 euros, 21% hasta 50.000 euros y 23% en adelante; ahora bien, durante el año 2015 son del 20% hasta 6.000 euros, 22% hasta 50.000 euros y 24% en adelante.

³⁸ En relación con las críticas vertidas a dicha previsión véase el trabajo de GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, págs. 66 y ss.

existir en la actualidad en el ámbito del IRPF ninguna deducción que permita compensarlo³⁹. De hecho, esta problemática se ve acrecentada siempre que sea de aplicación el régimen de operaciones vinculadas en esta sede, pues, en palabras de BAS SORIA, «en el momento de la prestación de los servicios, por aplicación de la regla de las operaciones vinculadas, el socio profesional incorpora en su base imponible el valor de mercado del servicio por él prestado. Si dicha regla de valoración no lleva aparejado el pago efectivo de dicho servicio al socio, la distribución de los fondos percibidos por la sociedad (...) origina un nuevo rendimiento, en este caso del capital, que vuelve a tributar en sede del socio profesional prestador del servicio»⁴⁰.

Por lo demás, y en lo que concierne a la tributación de las rentas que ocupan nuestra atención, debemos hacer mención al hecho de que resulta habitual que las entidades de profesionales lleven a cabo ciertas prácticas que tratan de obtener una *minoración* en aquella, bien empleando los beneficios empresariales para su inversión mobiliaria o inmobiliaria, o bien mediante la interposición de una entidad entre la sociedad profesional y sus socios⁴¹.

3.4. LA RETRIBUCIÓN DEL CARGO DE ADMINISTRADOR

En lo que se refiere a la retribución del cargo de *administrador*⁴² —el cual, como hemos tenido ocasión de indicar, puede ser ostentado también por el profesional—, el propio artículo 17.2 e) de la LIRPF califica tales rentas como *rendimientos del trabajo*, y ello con independencia de la naturaleza laboral o mercantil de la relación existente entre aquel y la sociedad⁴³.

Va de suyo que la citada renta se integrará en la *base imponible general* del impuesto y tributará de conformidad con la escala de gravamen correspondiente. En cuanto al tipo de *retención*

³⁹ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 17. En lo que a la evolución de la normativa se refiere, este último autor (pág. 27) recuerda que la desaparición de la deducción por doble imposición interna de dividendos «tuvo lugar en la vigente Ley 35/2006, como consecuencia de sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sentencias como Verkooijen de 6 de junio de 2000 (C-35/98), Lenz de 15 de julio de 2004 (C-501/00), y sobre todo la sentencia Manninen de 7 de septiembre de 2004, C-319/02, que considera restrictivo de la libre circulación de capitales el régimen de integración estimativa de dividendos de la legislación finlandesa, similar al existente en España (...). Derogado el sistema de integración estimativa desapareció la deducción por doble imposición interna, función que pasó a desarrollar la exención de los primeros 1.500 euros, prevista en el artículo 7 y) de la Ley del IRPF». Acerca de esa cuestión véase también el trabajo de ANDRÉS AUCEJO, E.: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *op. cit.*, pág. 234.

⁴⁰ BAS SORIA, J.: «Las sociedades profesionales», *RCyT*. CEF, núm. 292, 2007, pág. 119.

⁴¹ *Vid.* NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 359.

⁴² En lo que concierne a la remuneración de los administradores, los artículos 217 a 219 de la LSC han sido objeto de reforma a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, estableciéndose determinadas reglas y limitaciones a este respecto.

⁴³ Es más, la concreta situación jurídica del administrador en los estatutos sociales no incide en tal calificación, resultando indiferente que dicho cargo se declare remunerado u obligatorio (GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, pág. 55).

aplicable, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, incorpora uno general del 35% –37% en 2015– y otro reducido del 19% –20% en 2015–, el cual aparece previsto para aquellas situaciones en que los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de cifra de negocios inferior a 100.000 euros (art. 101.2 y disp. adic. trigésima primera LIRPF)⁴⁴.

Sea como fuere, hemos de recordar que la retribución de los administradores de sociedades ha provocado una importante conflictividad en sede jurisdiccional en relación con la eventual *deducibilidad* de dicha cuantía en el ISoc de la entidad⁴⁵, habiéndose puesto de relieve, en lo que al objeto del presente trabajo atañe, la imposibilidad de simultanear un *contrato laboral de alta dirección* con la condición de administrador.

A estos efectos, el Tribunal Supremo considera que en las referidas hipótesis prevalece la naturaleza mercantil de la relación entre sociedad y administrador, pues «los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del consejo de administración y además las facultades que ejercen son facultades propias de dicho Consejo» [Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831)]⁴⁶; por tanto, no existirá un vínculo laboral cuando el personal de alta dirección reúna la condición de miembro del órgano de administración, circunstancia esta que resulta admisible, en cambio, si se simultanea tal cargo con un contrato de trabajo para el desempeño de otras actividades en régimen de dependencia⁴⁷.

La afirmación anterior comporta una importante repercusión tanto en lo que concierne a la sujeción a IVA del servicio prestado, como en lo que atañe al ISoc de la entidad, aunque, a efectos de la autoliquidación del IRPF del profesional, las rentas obtenidas en estos casos serán calificadas como *rendimientos del trabajo* [art. 17.2 e) LIRPF]⁴⁸.

No obstante, el mencionado planteamiento –denominado *teoría del vínculo*– ha sido objeto de crítica en sede doctrinal, habiendo considerado GARCÍA NOVOA que cabe distinguir *dos* tipos

⁴⁴ A estos efectos, CAAMAÑO ANIDO («Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 70) entiende que al depender el tipo de retención de la cifra de negocios de la empresa –y no de la cuenta de resultados de la entidad o del importe de la retribución del administrador–, pueden producirse efectos indeseables, por ejemplo, cuando las retribuciones sean muy modestas o en relación con aquellas sociedades con pérdidas que facturen más de 100.000 euros en el ejercicio.

⁴⁵ En este sentido, el Tribunal Supremo ha indicado –en relación con la normativa anteriormente vigente– que «para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad» [Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831)]. Esta doctrina ha sido confirmada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011 (NFJ042091). En lo que respecta a la interpretación de esta cuestión véase el Informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009.

⁴⁶ *Vid.* Consultas de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2011 [V2159/2011 (NFC042435)] y 18 de febrero de 2014 [V0441/2014 (NFC050346)].

⁴⁷ *Vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 123.

⁴⁸ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 134.

de funciones en estas situaciones: la gestión empresarial del personal de alta dirección y la función propia de los administradores, la cual conlleva ejercicios de gestión, dirección y representación⁴⁹. Por consiguiente, el administrador podrá realizar otras actividades para la entidad en las que no actúe como tal y, de hecho, resulta posible que preste servicios ordenando por cuenta propia medios materiales y personales a cambio de una retribución, la cual habrá que calificar como un rendimiento de actividades económicas⁵⁰.

Nos encontramos, en suma, ante una cuestión que dista de resultar pacífica, aunque, a nuestro juicio, a la hora de calificar los rendimientos percibidos por el profesional que ejerza funciones de administrador habrá que estar a las circunstancias del supuesto concreto, siendo posible que aquel cobre por la prestación de servicios profesionales a la entidad, en cuyo caso deberá analizarse la concurrencia de las notas características de una relación laboral o civil, de acuerdo con los criterios estudiados en un instante previo⁵¹.

Por lo demás, cabe señalar que la nueva LIS ha venido a abordar la deducibilidad de la renta ahora examinada en el ISoc, considerando que no se hallan incluidas entre las liberalidades –y, en consecuencia, resultan deducibles– «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad» [art. 15 e) *in fine* LIS]. Empero, CAAMAÑO ANIDO ha puesto de manifiesto la dificultad que va a provocar la exigencia de una relación laboral en estas situaciones a la vista de la doctrina del Tribunal Supremo antes comentada, pues, de acuerdo con la misma, el vínculo del administrador que ejerce también funciones de gestión y dirección resulta exclusivamente mercantil⁵².

3.5. OTROS RENDIMIENTOS

Ya para concluir el análisis del régimen tributario de los rendimientos obtenidos por parte de profesionales que desarrollan su actividad a través de una entidad mercantil, es preciso tomar en consideración que estos sujetos pueden percibir otras rentas diversas a las examinadas con anterioridad.

A estos efectos, y en primer lugar, resulta habitual que los socios entreguen capitales a las entidades a las que pertenecen en forma de *préstamos* a cambio de la correspondiente remuneración.

⁴⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2009, págs. 57 y ss. Por su parte, RUIZ HIDALGO («La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *op. cit.*, pág. 50) considera que esta teoría del vínculo, que se acoge sin ningún tipo de reservas en el ámbito contencioso-administrativo, resulta sesgada, porque olvida otros pronunciamientos de la jurisdicción social donde la misma se matiza.

⁵⁰ GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 28.

⁵¹ Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *op. cit.*, págs. 89 y 90.

⁵² CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 69.

ción, la cual constituye un *rendimiento del capital mobiliario* (art. 25.2 LIRPF). Por tanto, esta renta se integrará en la base imponible del ahorro, aplicándose un tipo de retención del 19%–20%, en 2015– y tributando por los tipos de gravamen respectivos.

Siendo esto así, nos encontramos ante una práctica que comporta ciertos problemas, dado que es posible que con ella se encubra una remuneración que traiga causa, en verdad, de la propia condición de socio del prestador o de la realización de un servicio profesional. Como es bien sabido, ello no constituye una cuestión baladí, en la medida en que la tributación de las rentas del ahorro resulta distinta a la de los rendimientos incluidos en la base general del IRPF, junto a lo cual también el tratamiento de tales rendimientos es diferente a efectos del ISoc de la entidad⁵³.

Ahora bien, y sin perjuicio de la posible aplicación del régimen de operaciones vinculadas en esta esfera, destaca la regulación que efectúa la LIRPF en lo atinente a esta materia, previendo su artículo 46 a) que «formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha». Por tanto, la referida norma trata de evitar el sobreendeudamiento de las entidades vinculadas, aunque permite a los socios obtener un ahorro fiscal en función de su concreta participación en el capital, por cuanto formarán parte de la base imponible del ahorro aquellos rendimientos que no excedan de la referida suma⁵⁴.

Ya para finalizar, es preciso poner de relieve que los profesionales que ostenten la condición de socios tendrán que tributar por la obtención de *ganancias o pérdidas patrimoniales* derivadas de su participación en la referida sociedad. En este sentido, debemos tener presente que puede producirse la *transmisión* de las participaciones pertenecientes a un socio profesional –siempre que ello lo permitan los Estatutos de la entidad–, actuación esta que comportará una ganancia o pérdida patrimonial que habrá de ser calculada conforme a lo dispuesto en el artículo 37.1 de la LIRPF⁵⁵.

Por último, también en los casos de *separación o exclusión de socios o disolución de entidades* se obtendrá una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición de las

⁵³ NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 373. Para esta autora ello comporta «un aliciente para que la remuneración del capital prestado encubra una auténtica distribución de fondos propios a los socios». En palabras de GARCÍA NOVOA («Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 27), «Ello es un factor que ha propiciado un excesivo endeudamiento de las sociedades, incluidas muchas de las profesionales, que se endeudan sistemáticamente con sus socios en lugar de aumentar capital».

⁵⁴ Cfr. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 373.

⁵⁵ *Vid.* artículos 12 y ss. de la LSP.

participaciones y el importe de la cuota de liquidación que perciban tales sujetos o el valor de mercado de los bienes recibidos [art. 37.1 e) LIRPF]⁵⁶.

4. UN APUNTE SOBRE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS PROFESIONALES

Una vez determinada la tributación en el IRPF de los distintos rendimientos que puede obtener un profesional que realiza su actividad a través de una sociedad mercantil, pasamos a analizar la aplicación en esta sede del *régimen de operaciones vinculadas*, el cual presenta una importancia fundamental a la hora de valorar aquellos. No siendo este lugar adecuado para examinar la totalidad de las dificultades que plantea este régimen –abordadas en numerosos estudios doctrinales–, nos centraremos en las especialidades que comporta la normativa en este punto y los cambios que introduce la nueva regulación del ISoc.

4.1. ASPECTOS GENERALES

Como es bien sabido, el régimen de operaciones vinculadas pretende paliar las prácticas basadas en la alteración de los precios de mercado en las relaciones económicas entre entidades y ciertas personas con las que mantienen una vinculación; ahora bien, en términos generales, cabe destacar que la aplicación de esta concreta regulación ha venido considerándose desproporcionada en el ámbito que nos ocupa, dado que la misma tiene su origen en las recomendaciones en materia de precios de transferencia referidas a operaciones de índole internacional⁵⁷.

En el instante actual, el régimen de operaciones vinculadas resulta aplicable a la tributación en el seno del IRPF de las rentas obtenidas por los profesionales (art. 41 LIRPF), por lo que, cuando exista una vinculación en los términos de la LIS, las operaciones efectuadas habrán de cuantificarse conforme a su *valor de mercado*. Así sucederá, entre otros supuestos, en la hipótesis habitual en que el profesional sea un socio de la entidad que posea un porcentaje de participación

⁵⁶ Vid. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en AA. VV., *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, Madrid, 2008, pág. 449. De conformidad con BAS SORIA («Las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 120), la LSP prevé que la cuota de liquidación otorgada a un socio pueda ser superior o inferior a su participación en el capital de la entidad al objeto de retribuir su concreta implicación en el funcionamiento de la misma, aportación esta que cabría calificar de *liberalidad*; no obstante, para este autor no resulta lógico establecer una tributación adicional por la distribución de la cuota de liquidación cuando los resultados de la actividad hayan sido prácticamente imputados a los socios profesionales por la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas.

⁵⁷ NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 379; GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2010, pág. 101.

igual o superior al 25 % –a partir del 1 de enero de 2015– o cuando el citado profesional ostente el cargo de administrador de la susodicha sociedad (art. 18.2 LIS).

A este respecto, la nueva normativa del ISoc viene a incorporar distintas *modificaciones* en lo que concierne a esta cuestión en su artículo 18, regulando el apartado sexto de este precepto una regla específica para aquellas operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional. En cualquier caso, con carácter general, junto a la ampliación del *perímetro de vinculación* del 5 % al 25 % de participación del socio en la entidad –circunstancia esta que ya había sido solicitada por parte de algún autor⁵⁸–, destacan la previsión expresa de que no procederá la aplicación de estas reglas en relación con la retribución por el ejercicio de las funciones de los *administradores* de la sociedad [art. 18.2 b) LIS]⁵⁹, la flexibilización de los métodos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas y la simplificación de la exigencia de documentación (art. 18.3 y 4 LIS)⁶⁰.

Sea como fuere, la aplicación del referido régimen dista de resultar sencilla en el ámbito de los profesionales, y ello –en primer término– porque las operaciones vinculadas son *continuas*; en este sentido, los servicios abonados a los socios profesionales se corresponden con su concreta retribución laboral o profesional, circunstancia esta que conlleva no poca incertidumbre y, de hecho, puede desincentivar el ejercicio colegiado de la profesión⁶¹.

Asimismo, también resulta problemático el empleo de los *métodos de valoración* regulados en la normativa del ISoc, debido a la complejidad de encontrar situaciones comparables a la hora de valorar el servicio prestado por un profesional, cuyo elemento diferenciador radica en sus propias cualidades personales⁶². No obstante, hay que tener en cuenta la modificación que

⁵⁸ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 110.

⁵⁹ Ahora bien, CAAMAÑO ANIDO («Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 70) considera que esta modificación provoca inseguridad jurídica en relación con la deducción fiscal de la retribución de los administradores.

⁶⁰ A estos efectos, la obligación de documentación ha de regularse reglamentariamente «de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia» (art. 18.3 LIS), previéndose que la citada documentación tendrá un contenido simplificado en lo que atañe a las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, salvo en relación con determinadas actividades. No obstante, también cabe destacar la simplificación que se llevó a cabo en la normativa anterior en relación con las obligaciones de documentación relativas a las operaciones vinculadas a través de diversas reformas normativas (*vid.* arts. 16.2 TRLIS y 18.3 y 4 RIS).

⁶¹ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *op. cit.*, pág. 22; SÁNCHEZ HUETE, M. Á.: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 54; GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 109; NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 379.

⁶² MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales* (recurso digital), pág. 23. Véase también el trabajo de BAS SORIA, J.: «Las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 116. Así, de conformidad con GARCÍA NOVOA («Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 39) «debería recuperarse una previsión normativa del estilo de la que se iba a incluir en la enmienda que se presentó durante la tramitación de la vigente Ley 35/2006, del IPRF y que finalmente no prosperó. Según esta en-

incluye la nueva LIS en relación con esta cuestión, puesto que deja de existir una prelación entre los métodos para realizar la valoración a precios de mercado, indicándose que, cuando no puedan aplicarse los específicamente previstos, cabrá emplear «otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia» (art. 18.4 *in fine* LIS).

De acuerdo con lo anterior, cobra especial interés la regulación concreta que la normativa del ISoc efectúa en relación con las operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional, la cual pasamos a examinar a continuación.

4.2. LA REGULACIÓN ESPECÍFICA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS CONSISTENTES EN PRESTACIONES DE SERVICIOS POR UN SOCIO PROFESIONAL EN LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como hemos puesto de relieve en un instante previo, con el objeto de moderar el empleo del régimen de operaciones vinculadas en relación con las actuaciones profesionales, el artículo 16.6 del RIS vino a incorporar una *regla especial* de acuerdo con la cual el contribuyente podía considerar que el valor convenido por la prestación de servicios por un socio profesional a una entidad vinculada coincidía con el valor de mercado, siempre que se cumpliera una serie de requisitos⁶³.

Siendo esto así, el artículo 18.6 de la nueva LIS viene a incluir –con ciertas modificaciones– la previsión arriba citada, solucionándose las críticas doctrinales efectuadas acerca de la falta de rango legal de la referida regla⁶⁴. En este sentido, dicho precepto señala que, en caso de realizar-

mienda se presumiría la existencia de un precio de mercado si lo cobrado por la sociedad a terceros no superaba en más de un 25 por 100 la contraprestación de la persona física».

⁶³ Tal previsión fue introducida a través del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. De forma resumida, para la aplicación del citado precepto se exigía que la entidad fuera de reducida dimensión, que más del 75 % de sus ingresos del ejercicio derivaran del desarrollo de actividades profesionales, que contara con medios materiales y humanos adecuados y que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios fuera positivo, junto a lo cual estas retribuciones no podían ser inferiores al 85 % del mencionado resultado previo. A su vez, y en lo que atañe a las cuantías abonadas a los referidos sujetos, las mismas habían de determinarse «en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad», exigiéndose que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales no fuera «inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad», aunque en ausencia de estos últimos, la suma de las citadas retribuciones no podía «ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo».

⁶⁴ *Vid.* BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A.: *Renta y patrimonio 2013*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2013, pág. 482. A estos efectos, FALCÓN Y TELLA [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 10] ha señalado que el rango reglamentario resultaba claramente insuficiente pues

se una prestación de servicios por un socio profesional –persona física– a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido *coincide con el valor de mercado*, especificándose los presupuestos para la aplicación de esta presunción, la cual resulta voluntaria para el obligado tributario.

De este modo, y al igual que disponía la normativa precedente, es preciso, en primer lugar, que «más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad»; ahora bien, han desaparecido de la redacción legal la necesidad de que se trate de una empresa de reducida dimensión y de que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

A su vez, también aparece previsto el deber de que «la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios», disminuyéndose en diez puntos porcentuales tal requisito respecto de la normativa anterior.

Por fin, en cuanto a los presupuestos concernientes a la retribución de los socios, la nueva regulación sigue exigiendo que la misma «Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables», aunque varían los límites previstos a estos efectos; así, el artículo 18.6 de la LIS señala que aquella retribución no debe ser «inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples». Como puede fácilmente comprobarse, este precepto ha modificado a la baja la cuantía a tener en cuenta en este punto, puesto que el artículo 16.6 del RIS vino a establecer el límite mínimo en «dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas» o, en su caso, «dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes» del artículo 11 del RIRPF.

Por su parte, y desde una perspectiva *negativa*, hay que tomar en consideración que el artículo 18.6 de la LIS no resultará de aplicación a servicios distintos a aquellos que constituyen el objeto de la sociedad⁶⁵, ni en relación con profesionales que no sean socios de la entidad –los cuales, empero, también pueden encontrarse vinculados a la misma–, ni tampoco, por último, en las

se veían afectadas leyes procesales sobre la carga de la prueba y se incidía, además, en la determinación de la renta. Ahora bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877) vino a indicar que dicha materia no se hallaba sometida al principio de reserva del ley, al no constituir una presunción *iuris et de iure* y establecer un régimen de aplicación voluntaria.

⁶⁵ Consulta de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2011 [V2159/2011 (NFC042435)].

hipótesis en que la actividad se desarrolle por una persona jurídica vinculada⁶⁶. En consecuencia, en estas situaciones únicamente podrá aplicarse el régimen general de las operaciones vinculadas.

De acuerdo con la exposición de motivos de la LIS, las modificaciones realizadas en esta sede tienen por objeto ajustar a la *realidad económica* la normativa sobre operaciones vinculadas de los socios profesionales y comportan una rebaja en los requisitos para aplicar este régimen específico; no obstante, consideramos que su interpretación resulta compleja en ciertos aspectos y, de hecho, siguen vigentes algunas de las críticas efectuadas a la regulación precedente.

A estos efectos, esta concreta regla continúa suponiendo una tributación excesiva para los profesionales y un obstáculo a la capitalización de las entidades, pues hace tributar en sede del IRPF del socio la práctica totalidad del resultado de la entidad (al menos el 75% del mismo), comportando, en verdad, una vuelta al régimen de transparencia fiscal⁶⁷. En esta línea, y a pesar de encontrarnos ante una norma de aplicación voluntaria, hay que tener en cuenta que los obligados tributarios tenderán a optar por ella por la dificultad que conlleva el empleo de los métodos de valoración de las operaciones vinculadas regulados en la LIS y el temor al inicio de actuaciones comprobadoras por parte de la Administración tributaria⁶⁸.

Además, tampoco está justificada la fijación del umbral *mínimo* en la retribución de cada profesional, dado que, en los casos en que no existan asalariados que realicen funciones análogas a las prestaciones de servicios profesionales, se exige para aplicar este régimen que las rentas percibidas sean superiores al quintuplo del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples –cuantía esta que, al menos, resulta inferior a la prevista en el art. 16.6 del RIS–⁶⁹.

A este respecto, no podemos sino suscribir las palabras de NAVARRO EGEA acerca del artículo 16.6 del RIS, para quien el legislador introdujo «una serie de condicionantes en la organización de la actividad económica desarrollada por la sociedad que difícilmente se justifican desde los principios de neutralidad fiscal y libertad de empresa», pues late la sospecha de que «la sociedad es un instrumento para evitar que la renta generada por la actividad profesional tribute

⁶⁶ Cfr. MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.): *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid, 2014, pág. 660. Por su parte, FALCÓN Y TELLA [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 11] ha venido a considerar que la presunción del artículo 16.6 del RIS debía aplicarse también cuando se crease una *cadena de sociedades profesionales*, pero sin que la misma quedara diluida por ello.

⁶⁷ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales*, *op. cit.*, pág. 36; GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 103; CALVO VÉRGEZ, J.: «Tributación de las operaciones vinculadas: El caso específico de las sociedades profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 247, 2011, pág. 23; NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, págs. 383; MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.): *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, *op. cit.*, pág. 660.

⁶⁸ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales*, *op. cit.*, pág. 36.

⁶⁹ *Vid.* NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 383.

en el IRPF de los socios profesionales», según se deduce de la exigencia de la existencia de medios materiales y humanos o de la fijación de un cuantía mínima de retribución de estos sujetos⁷⁰.

En suma, la nueva regulación del ISoc no ha solucionado muchos de los problemas que presenta el régimen de operaciones vinculadas en relación con las entidades profesionales, aunque no debe perderse de vista que la LIS comporta una importante modulación, en la medida en que el perímetro de vinculación se amplía hasta el 25 % de participación en la sociedad, circunstancia esta que evitará la aplicación de este régimen en numerosas ocasiones.

5. LA PROBLEMÁTICA ACERCA DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PARTE DE PROFESIONALES

Ya para finalizar el presente trabajo debemos hacer alusión a ciertas prácticas efectuadas en el ámbito de las sociedades de profesionales que han venido siendo consideradas fraudulentas por parte de la Administración tributaria, resultando complejo deslindar los supuestos de verdadero *fraude* de las lícitas *economías de opción*. Así, en línea de principio, los profesionales pueden decidir desarrollar sus actividades a través de una sociedad en régimen de dependencia –esto es, con un contrato laboral– o percibiendo rendimientos de actividades económicas o dividendos, decisión esta que se enmarca en el legítimo ejercicio a la *libertad de empresa* (art. 38 Constitución Española)⁷¹.

Ahora bien, la AEAT –a través de la Nota de 26 de marzo de 2009 del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sobre «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales»– vino ya a mostrar su preocupación acerca de los contribuyentes que prestan servicios mediante *sociedades profesionales interpuestas* con el objeto de disminuir o diferir la tributación de las operaciones efectuadas, empleando mecanismos tales como el remansamiento de rentas, el *splitting*⁷² o la incorrecta deducción de gastos no afectos a la actividad.

Más en concreto, y dejando aparte esta última cuestión, nos referimos a la hipótesis en que los profesionales perciben retribuciones por sus servicios a través de la emisión de facturas por *sociedades interpuestas*, las cuales cuentan con medios materiales y humanos escasos o nulos, evitando así

⁷⁰ NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, págs. 382 y 383.

⁷¹ Cfr. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 355. En esta línea, véanse los trabajos de GARCÍA NOVOA, C.: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2006, págs. 9 y ss. y RUIZ HIDALGO, C.: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *op. cit.*, pág. 54.

⁷² De acuerdo con la Nota citada en el texto, ello se consigue «al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del profesional, el futuro reparto de renta a los mismos permite una futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería (progresividad del IRPF) de haber tributado estas rentas directamente en el socio profesional».

la tributación en el IRPF del profesional de los rendimientos obtenidos en el ejercicio de la actividad de que se trate y la aplicación de los respectivos tipos de retención en el momento de su abono.

En situaciones como las descritas, la Administración tributaria ha apreciado en ocasiones la existencia de una *simulación relativa* en la creación de la entidad de intermediación⁷³, haciendo tributar los rendimientos obtenidos por los profesionales en el IRPF de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, regularizando en su caso las declaraciones del IVA e imponiendo la correspondiente sanción tributaria⁷⁴. De hecho, tal criterio ha sido reafirmado en sede jurisdiccional, indicándose que «Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios profesionales (...) a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional»⁷⁵.

Empero, cabe distinguir el supuesto anterior de aquellos en que nos encontramos ante una *economía de opción*, lo cual resulta esencial –según recuerda MERINO JARA– por cuanto comporta deslindar entre actuaciones lícitas e ilícitas, existiendo una gran inseguridad jurídica en relación con las sociedades de profesionales, debido a la ausencia de un cuerpo de doctrina jurisprudencial suficiente para despejar las incógnitas habidas en esta sede⁷⁶. Así, es evidente que la deducción de gastos no afectos a la actividad del profesional constituye una actuación irregular, pero no ocurre lo mismo en relación con la posibilidad de que los profesionales creen entidades que se integren, a su vez, en el seno de otra sociedad.

⁷³ La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de marzo de 2013 (NFJ050559) ha venido a señalar, en un caso como el expuesto en el texto, que «los servicios que se dicen prestados por las que denomina sociedades interpuestas se corresponden con servicios prestados por personas físicas, socios, tratando de escapar del mayor tipo impositivo que grava las rentas de las personas físicas respecto de las jurídicas, evitando igualmente realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el Tesoro». Por tanto, en esta hipótesis existe una simulación relativa para crear «un doble y simultáneo sistema retributivo a favor del socio y a favor de aquella sociedad de intermediación, participada por el socio», con el objeto de disminuir la retención y la tributación final de los socios, sin que ello nada añada al servicio de cada abogado.

⁷⁴ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, págs. 23 y 24.

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de mayo de 2014 (JT 2014\1334). *Vid.*, asimismo, Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012 (JUR 2013\21087) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de mayo de 2014 (JT 2014\1383).

⁷⁶ MERINO JARA, I.: «Sociedades profesionales: simulación y economía de opción», *Documento del Gabinete de Estudios de la AEDAF* (recurso digital), 2013, pág. 5. Así, el Tribunal Supremo ha recordado que «No cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución) un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa» [Sentencia de 18 de marzo de 2013 (NFJ050588)].

A estos efectos, la creación de entidades interpuestas por parte de los profesionales no resulta, a priori, contraria a derecho, y así lo ha venido a entender PEDREIRA MENÉNDEZ, para quien la práctica aquí examinada no presenta inconveniente alguno desde el punto de vista legal, siendo posible la creación de estas sociedades con la finalidad de atenuar la tributación o dividirla entre el grupo familiar⁷⁷.

En idéntico sentido, FALCÓN Y TELLA ha puesto de relieve que el ejercicio de los profesionales a través de entidades resulta lícito, siendo la única vía de reacción que puede emplear la Inspección de los tributos, en caso de abuso, el régimen de *operaciones vinculadas*, y «Ello es así incluso cuando los profesionales constituyen una sociedad propia (...) para participar en una sociedad profesional más amplia, que es la que se relaciona con los clientes. La existencia de esa sociedad "interpuesta" se podrá desconocer a efectos fiscales cuando encubra una relación laboral entre el profesional (persona física) y la sociedad que se relaciona con los clientes, pero no cuando la relación es de naturaleza mercantil»⁷⁸. A mayor abundamiento, en opinión del autor ahora citado, debe tenerse en cuenta que la realización de actividad profesional no requiere ni empleados, ni activos afectos, con independencia de que sea una persona física o jurídica quien desarrolle la misma⁷⁹.

En consecuencia, a nuestro juicio la Administración tributaria no puede llevar a cabo regularizaciones indiscriminadas contra este tipo de entidades, sino que deberá probar de forma efectiva cada una de las actuaciones que considere fraudulentas, de conformidad con los criterios plasmados por la jurisprudencia comunitaria⁸⁰. Más en concreto, entendemos que para regularizar la situación tributaria de aquellos profesionales que crean sociedades interpuestas para facturar sus servicios tiene que acreditarse de modo inexcusable la concurrencia de una *simulación o conflicto en la aplicación de la norma tributaria* ante la ausencia de un motivo económico válido en el susodicho proceder (arts. 15 y 16 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)⁸¹.

⁷⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 124.

⁷⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 9.

⁷⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *op. cit.*, págs. 7 y 8.

⁸⁰ *Vid.* Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012 (NFJ046601) en un caso en el cual, existiendo una sociedad de abogados, cada uno de ellos ostentaba una entidad interpuesta que facturaba a la entidad matriz. En este sentido, en el ámbito del IVA, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) *Halifax* [Asunto C-255/02 (NFJ021677)] (TJCE 2006/383) vino ya a señalar que «La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal».

⁸¹ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 26; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 124. Así, GARCÍA NOVOA considera que tal proceder exige a la Administración una labor probatoria suficiente,

Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, E. [2012]: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿acla-
ratoria?», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- ANDRÉS AUCEJO, E. [2008]: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *Revista
de Derecho de Sociedades*, núm. 31.
- BADÁS CERREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. [2013]: *Renta y patrimonio 2013*, Lex Nova-Thomson Reuters,
Valladolid.
- BAS SORIA, J. [2007]: «Las sociedades profesionales», *RCyT*. CEF, núm. 292.
- CAAMAÑO ANIDO, M. [2014]: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT*. CEF, núm. 380.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «Tributación de las operaciones vinculadas: El caso específico de las sociedades
profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 247.
- DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F. [2008]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en
AA. VV., *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley,
Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2009]: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones
vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- [2009]: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los
servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19.
- GARCÍA BERRO, F. [2013]: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», en
CUBERO TRUYO, A. (dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación
de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- GARCÍA NOVOA, C. [2006]: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributa-
ria Aranzadi*, núm. 12.
- [2009]: «La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades»,
Quincena Fiscal, núm. 8.
 - [2010]: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2.
 - [2013]: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *Papers
AEDAF*, núm. 10.
- LOZANO SERRANO, C. [2001]: «La transparencia fiscal», *Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia tributaria*,
núm. 17.
- MARTÍN DOMÍNGUEZ, M.^a E. [2009]: «Consideraciones de índole fiscal para el socio profesional tras la en-
trada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *Hacienda Canaria*, núm. 28.

puesto que el mismo solo puede llevarse a término acudiendo «a alguno de los instrumentos anti-elusivos previstos en la Ley General Tributaria, singularmente al conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15, probando que las sociedades son notoriamente artificiosas o impropias o que de su utilización no van a resultar efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal, o la simulación del artículo 16 de la Ley codificadora».

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2008]: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2.

– *El régimen fiscal de las sociedades profesionales* (recurso digital consultado en <http://www.asesores.org/pdf/formacion32.pdf>).

MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.) [2014]: *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid.

MERINO JARA, I. [2013]: «Sociedades profesionales: simulación y economía de opción», Documento del Gabinete de estudios de la AEDAF (recurso digital consultado en http://www.atsa.es/FitxersWeb/39247/AEDAF_RIA25_2013_D_Sociedades_profesionales.pdf).

NAVARRO EGEA, M. [2012]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M. (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2014]: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.

RUIZ HIDALGO, C. [2012]: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 20.

SÁNCHEZ HUETE, M. Á. [2010]: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2012]: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT. CEF*, núm. 350.

No fue hasta la aprobación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se suprimió el régimen de transparencia fiscal para las sociedades que prestasen servicios profesionales. Por consiguiente, a partir de dicho momento no existió ya particularidad alguna en relación con la fiscalidad de tales entes, los cuales pasaron a tributar en el *régimen general del ISoc*, resultando de aplicación el IRPF a las rentas obtenidas por sus socios⁷.

A su vez, esta reforma vino acompañada de un específico régimen de valoración para las *operaciones vinculadas* realizadas en el seno de entidades dedicadas a actividades profesionales, reduciéndose a esta única previsión la regulación tributaria de este tipo de sociedades. Más en concreto, el artículo 42.2 *in fine* de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias preveía que «En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades» (precepto este equivalente al art. 45.2 *in fine* del RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)⁸.

Con posterioridad, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, vino a derogar esta última presunción de la normativa del ISoc –la cual también desapareció de la dicción del artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF)–, equiparándose, por tanto, el tratamiento de las operaciones vinculadas de los referidos profesionales a las llevadas a cabo por cualquier otro sujeto. Ahora bien, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, introdujo una *regla específica* aplicable en estas situaciones, en aras a objetivar la fijación del valor de mercado y eliminar obligaciones de

raciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009, pág. 7] ha precisado que «El régimen de transparencia fiscal obligaba a imputar la renta a los socios, a efectos tributarios, pero precisamente por ello dicho régimen supuso un claro y expreso reconocimiento de la posibilidad de que, desde el punto de vista jurídico privado, la facturación de los servicios se realizase por la sociedad, aunque los actos correspondientes a la actividad profesional los llevase a cabo el socio, pues en muchos casos la sociedad no podía realizarlos (hasta la Ley 2/2007, de Sociedades profesionales), por impedirlo el correspondiente estatuto profesional».

⁷ Con la citada modificación pretendía realizarse un tratamiento homogéneo de las rentas procedentes de actividades económicas en aras a conseguir mayor neutralidad, estableciendo la exposición de motivos de la referida Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que la desaparición del régimen de transparencia fiscal suponía «la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas».

⁸ En idéntica línea véase el artículo 16.7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el cual pasaría, con idéntica numeración, al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, TRLIS–.

documentación cuando concurrieran determinados requisitos (art. 16.6 RD 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –en adelante, RIS–).

Siendo este el panorama normativo, la reciente reforma llevada a cabo por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, viene a incidir en diversas cuestiones relativas a la tributación de los profesionales, modificándose también ciertos aspectos del régimen aplicable a las operaciones vinculadas realizadas en esta sede en la nueva LIS.

Por lo demás, y a la vista de las distintas modificaciones producidas en relación con el objeto del presente trabajo, resulta preciso destacar que, en el instante actual, el legislador no ha establecido a priori limitación alguna a la hora de permitir que el ejercicio de actividades profesionales sea llevado a término por entidades mercantiles, ello sin perjuicio de que la tributación de las mismas haya venido siendo objeto de diversas controversias.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR PROFESIONALES A TRAVÉS DE SOCIEDADES

Centrándonos en los problemas que suscita la fiscalidad de los profesionales que desarrollan su actividad mediante una entidad mercantil, debemos hacer referencia a las diversas *clases de rentas* que pueden percibir aquellos, al incidir ello, de forma indudable, tanto en la tributación de las mismas el ámbito del IRPF, como en lo que concierne a la determinación de la concurrencia de un gasto deducible en el ISoc de la entidad. A estos efectos, y antes de proceder en este sentido, resulta preciso abordar la pluralidad de *relaciones jurídicas* que son susceptibles de surgir entre un profesional y la sociedad en la cual se integra.

3.1. UNA CUESTIÓN PREVIA: LOS SERVICIOS PRESTADOS POR PROFESIONALES EN EL SENO DE UNA SOCIEDAD

De acuerdo con lo anterior, y en lo que atañe a las específicas *relaciones jurídicas* que pueden surgir entre los profesionales y las sociedades mercantiles, es posible –en primer lugar– que una persona física residente en territorio español desarrolle su actividad profesional a través de una entidad mercantil en calidad de *socio*, siendo el problema esencial, en tales supuestos, calificar las rentas recibidas en su autoliquidación del IRPF –procediendo, en su caso, a su valoración de conformidad con las reglas de las operaciones vinculadas–, así como determinar la eventual sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, IVA– del servicio prestado.

Por otro lado, cabe señalar que resulta relativamente frecuente que los referidos profesionales formen parte del *consejo de administración* de la entidad mercantil, obteniendo una retribución por el ejercicio de las funciones inherentes a dicho cargo. Por fin, el profesional –asuma o no funciones como administrador– puede ser un *tercero*, esto es, no ostentar la condición de

socio de la entidad, hipótesis esta que comporta que solo se le remuneren sus servicios, sin participar en los beneficios de la misma.

Sea como fuere, en ocasiones se opta por el desarrollo de un entramado más complejo consistente en la creación de una *entidad interpuesta* entre la sociedad y el profesional, mecanismo este que, como examinaremos, ha sido puesto en entredicho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT); no obstante, no estudiaremos aquí las situaciones en que los socios de la entidad que efectúa los servicios profesionales son personas jurídicas, por cuanto los rendimientos por ellas recibidos se sujetarán al ISoc⁹.

En consecuencia, en los siguientes epígrafes abordaremos la calificación de los rendimientos percibidos por un profesional –persona física– en el ámbito del IRPF, lo cual presenta una relevancia indudable pues incide tanto en su cuantificación, como en su integración en un preciso grupo de renta y la consiguiente aplicación de una específica escala de gravamen y un concreto tipo de retención. A estos efectos, nos centraremos en la tributación de los profesionales residentes en territorio español, sin perjuicio de que resulte también posible que estos últimos ostenten la consideración de *no residentes*, aplicándose en tales hipótesis –como no podría ser de otra manera– la normativa correspondiente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹⁰.

Por fin, antes de proceder de la forma indicada es preciso recordar que el presente estudio aparece ceñido a las situaciones en que se prestan servicios profesionales a través de entidades mercantiles, esto es, en estas circunstancias es la sociedad la que mantiene una relación jurídica con el cliente y, por tanto, efectúa la facturación respectiva. Empero, cabe destacar una diferencia en este punto entre las sociedades profesionales en sentido estricto –incluidas en el ámbito de la LSP– y las denominadas *sociedades de intermediación*, en la medida en que las primeras van a realizar los actos propios de la actividad profesional de que se trate de un modo directo, mientras que, en el segundo de los supuestos descritos, será un socio o un asalariado quien desarrolle las actuaciones correspondientes a aquella¹¹.

⁹ En este sentido, el artículo 4.1 b) de la LSP considera socios profesionales a las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos colegios profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en la referida ley, participen en otra sociedad profesional.

¹⁰ En relación con la tributación de los denominados «*partnership*» véase el trabajo de MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *op. cit.*, págs. 30 y ss.

¹¹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009, pág. 9. De acuerdo con MARTÍN DOMÍNGUEZ («Consideraciones de índole fiscal para el socio profesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *Hacienda Canaria*, núm. 28, 2009, pág. 107), cabe distinguir las sociedades profesionales previstas en la LSP de otras figuras como las *sociedades de medios* –en la que varios profesionales, conservando su independencia en el ejercicio individual de la profesión, acuerdan asociarse para compartir la infraestructura necesaria y distribuir costes–, las *sociedades de comunicación de ganancias* –consistentes en que varios profesionales se asocian para repartirse los resultados económicos del ejercicio individual de la profesión– y las *sociedades de intermediación* –esto es, las que sirven de canalización o comunicación entre el cliente y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título, desarrolla efectivamente la actividad profesional–.

3.2. LA RETRIBUCIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES

La primera de las rentas obtenidas por un profesional cuya tributación debemos examinar se refiere a las *retribuciones derivadas de los servicios* prestados por este último, materia que resulta especialmente conflictiva, en la medida en que la Administración no ha seguido un criterio homogéneo al respecto y existen pluralidad de situaciones diversas en la práctica¹².

Así, la relación entre profesional y sociedad puede ser articulada como un contrato *laboral* o de *arrendamiento de servicios*, dependiendo de tal circunstancia a priori la calificación de las rentas como *rendimiento del trabajo* (art. 17 LIRPF) o de *actividades económicas* (art. 27 LIRPF) y la aplicación de unas reglas concretas para su cuantificación¹³. Ahora bien, y a efectos prácticos, ambos tipos de renta se integran en la denominada base imponible general del IRPF, tributando, por consiguiente, conforme a la misma escala de gravamen, junto a lo cual la retribución satisfecha por la sociedad tendrá la consideración de *gasto deducible* en su autoliquidación del ISoc, con independencia de la específica calificación de la renta.

A su vez, y como no podría ser de otro modo, la entidad pagadora tendrá que realizar la correspondiente *retención o ingreso a cuenta*, y ello tanto en el caso de que la cuantía abonada se califique como rendimiento del trabajo o de actividades económicas (arts. 101 LIRPF y 80 y ss. RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante, RIRPF–)¹⁴. Sin embargo, en esta última hipótesis ha de recordarse que los profesionales también deberán efectuar *pagos fraccionados* durante el ejercicio (art. 99.2 y 7 LIRPF), aunque la normativa les exima de este deber en aquellas situaciones en que más del 70% de tales rentas hayan sido sometidas a retención (art. 109.2 RIRPF).

Por otro lado, y ya desde el punto de vista del *IVA*, no cabe duda alguna de que, en los casos en que el profesional perciba rendimientos de actividades económicas, este último realizará una prestación de servicios sujeta al referido tributo (art. 4.Uno Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del

¹² GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», en CUBERO TRUYO, A. (dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pág. 55.

¹³ A este respecto, resulta habitual que la sociedad profesional adopte la forma de sociedad de responsabilidad limitada, suscribiendo los socios profesionales un contrato de arrendamiento de servicios con la entidad en exclusiva y previéndose una remuneración a través de la emisión de facturas a modo de anticipos que serán objeto de ajustes al final del ejercicio [NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M. (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, pág. 339].

¹⁴ El tipo de retención aplicable a los rendimientos profesionales previsto por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, es del 18%–19% en 2015–, siendo del 9% en relación con aquellos rendimientos que se establezcan reglamentariamente. Por su parte, el tipo será del 15% cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio [art. 101.5 a) y disp. adic. trigésima primera LIRPF].

Impuesto sobre el Valor Añadido –en adelante, LIVA–), sin perjuicio de la eventual aplicación de alguna de las exenciones prevista a este respecto en el artículo 20 de la LIVA¹⁵. En consecuencia, en estos supuestos el profesional deberá emitir la *factura* derivada de la prestación de su servicio –directamente o a través de otra sociedad–, repercutiendo el porcentaje de IVA correspondiente.

Sea como fuere, la cuestión más problemática que surge en este ámbito pasa por determinar la concreta calificación tributaria de los rendimientos abonados por una entidad a un profesional por la prestación de sus servicios, asunto este que ha sido abordado en sede administrativa y judicial en múltiples ocasiones y que pasamos a analizar a continuación.

3.2.1. La problemática relativa a la calificación de la retribución

En línea de principio, la calificación de la retribución obtenida por los profesionales aparece desdibujada en la esfera que ahora nos atañe, siendo esta una materia en la que las discrepancias entre los contribuyentes y la Administración tributaria resultan frecuentes, y así lo demuestran las numerosas regularizaciones que vienen produciéndose a estos efectos¹⁶.

Más en concreto, el tratamiento de las rentas percibidas por los *socios* a través de entidades a las que prestan sus servicios constituye un aspecto que ha venido siendo especialmente problemático en los últimos años y que ha sido abordado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre; de hecho, la propia AEAT vino a publicar una Nota de su Departamento de Gestión Tributaria referida a esta cuestión y que lleva por título «Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles» (Nota 1/2012). Ahora bien, en el presente epígrafe no nos centramos en exclusiva en la tributación de los socios, por cuanto, aunque resulte lo habitual, los profesionales no siempre ostentarán tal condición.

En términos generales, la retribución obtenida deberá calificarse como un rendimiento de actividades económicas cuando la relación existente entre el profesional y la entidad sea de naturaleza *civil o mercantil*, esto es, en aquellas situaciones en que el primero de dichos sujetos ejerza su actividad *ordenando factores productivos por cuenta propia*; por el contrario, nos encontraremos ante un rendimiento del trabajo siempre que no se den tales circunstancias y exista una relación *laboral*, cuyas notas definitorias son la *ajenidad* y la *dependencia* (arts. 17.1 y 27.1 LIRPF)¹⁷.

¹⁵ Por su parte, el artículo 7.5 de la LIVA considera no sujetos «Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

¹⁶ Vid. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 363. A título ejemplificativo, la Administración tributaria ha entendido en ocasiones que, en estos casos, no existe una relación laboral entre el profesional y la entidad, sino un arrendamiento de servicios que implica la obtención de un rendimiento de actividades económicas para el socio, quien, a su vez, debe facturar sus servicios con el IVA correspondiente –Consultas de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)] y 2 de febrero de 2009 [V0179/2009 (NFC032025)]–.

¹⁷ Vid. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550) y Consultas de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)] y 2 de febrero de 2009 [V0179/2009 (NFC032025)].

Centrándonos, en primer lugar, en estos últimos caracteres, los mismos pueden ser constatados a través de diversos *indicios* a los cuales ha venido a hacer alusión la Sentencia de la Sala Social del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829)¹⁸. De esta manera, son muestras de dependencia: la asistencia al centro de trabajo del empleador, el desempeño personal del trabajo, la inserción del trabajador en la organización productiva de la empresa y, por fin, la ausencia de organización empresarial propia por parte del trabajador. Por otro lado, la ajenidad puede apreciarse cuando concurre «la entrega o puesta a disposición del empresario de los productos elaborados o de los servicios realizados por el trabajador, el que sea el empresario y no el trabajador el que adopte las decisiones relativas a las relaciones del mercado o con el público, la fijación de precios o tarifas, la selección de clientela, la indicación de personas a atender, el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma, de acuerdo con un criterio que guarde proporción con la actividad profesional prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones»¹⁹.

En cuanto a los rasgos que permitirían calificar una retribución como *rendimiento de actividades económicas*, dos son los requisitos generales que derivan del artículo 27.1 de la LIRPF: la *ordenación por cuenta propia* y la existencia de *medios de producción* en sede del profesional.

Va de suyo que el primero de los caracteres ahora aludidos habrá de definirse en función de las circunstancias de cada caso y en contraposición con las notas determinantes de una relación laboral, siendo reflejo del ejercicio independiente de una profesión, a título ejemplificativo, los contratos de prestación de servicios que implican la no utilización de los medios de la entidad, la asunción de cargas fiscales y de Seguridad Social, la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de periodo de vacaciones o la determinación de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocios a favor de la entidad²⁰.

No obstante, en relación con el segundo de los requisitos arriba enunciados, la Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT viene a concluir –en lo que atañe al ámbito de este trabajo– que *siempre existen medios de producción en sede del profesional*, en la medida en que «el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios», no en vano «se trata de servicios

¹⁸ En similares términos, pueden consultarse las Sentencias del mismo Tribunal de 29 de noviembre de 2010 (NSJ039075), 26 de noviembre de 2012 (NSJ049833), 25 de marzo de 2013 (NSJ047130) y 19 de febrero de 2014 (NSJ049162).

¹⁹ Ya desde un punto de vista negativo, el Tribunal Económico-Administrativo Central –en su Resolución de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550)– ha advertido que ninguna de las siguientes *cuatro* circunstancias constituyen, en sí mismas consideradas, indicios de la existencia de una relación de índole laboral: la ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del profesional; la periodicidad mensual y el importe uniforme de las facturas emitidas por las sociedades; la identificación del lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la sociedad profesional o la presencia de justificantes de gastos que tienen por destinatario al profesional y su registro contable en la sociedad.

²⁰ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550). *Vid.*, asimismo, la Resolución del mismo órgano de 17 de noviembre de 2009 (NFJ037353).

cuya contratación tiene un marcado carácter "intuitu personae", de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»²¹.

Sea como fuere, la afirmación expresada en la mencionada Nota ha dado lugar a distintas *críticas*, ya que se desconoce la verdadera realidad económica de estas sociedades, las cuales, en la práctica, presentan una organización empresarial que va más allá de los meros conocimientos de los profesionales²². En esta línea, GARCÍA NOVOA ha puesto de manifiesto que no puede presumirse que el profesional siempre ordene por cuenta propia medios de producción y, de hecho, cuando «utilice locales, medios de producción, personal contratado, elementos informáticos o de transporte de la sociedad, habrá un fuerte indicio (que habrá que apreciar en concurrencia con todos los demás) de que existe una relación laboral por cuenta ajena»²³.

A mayor abundamiento, la Nota 1/2012 de la AEAT ha precisado que, en la determinación de la naturaleza de la relación aquí examinada, repercute también la *condición de socio* del profesional, puesto que ello puede ser indicativo de la inexistencia de los requisitos de dependencia y ajenidad característicos de un contrato laboral²⁴. Es más, la citada Nota considera que existe una ordenación por cuenta propia cuando el socio posea más del 50% del capital de la entidad [art. 1.2 c) Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajador autónomo], de manera que la Administración tributaria parece entender que las rentas obtenidas por los socios mayoritarios de sociedades profesionales siempre habrán de calificarse como rendimientos de la actividad económica, afirmación esta que, aunque criticable, tiene la ventaja de que otorga una cierta certeza a una cuestión controvertida²⁵.

²¹ Por tanto, el factor esencial no es que el profesional cuente con medios personales y materiales, ni la calificación efectuada por los interesados, sino la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia características del contrato de trabajo –Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de febrero de 2009 (NFJ032550) y Consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)]–. *Vid.*, asimismo, FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *op. cit.*, pág. 11.

²² Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT. CEF*, núm. 350, 2012, págs. 88 y ss.

²³ GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *Papers AEDAF*, núm. 10, 2013, pág. 33.

²⁴ En idéntico sentido, ya la Dirección General de Tributos indicó que «resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal"» –Consulta de 18 de julio de 2008 [V1492/2008 (NFC030726)]–. En concreto, esta resolución viene a citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004 (AS 2004\1794), la cual analiza la relación entre un abogado socio de una entidad y esta última, advirtiendo que «Un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez «a quo», es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal».

²⁵ ALARCÓN GARCÍA, E.: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2012, pág. 74. Por su parte, MARTÍN DOMÍNGUEZ («Consideraciones de índole fiscal para el socio pro-

Ahora bien, el criterio plasmado en la referida Nota ha sido puesto en entredicho en sede doctrinal dado que, aunque desde la perspectiva del Derecho del Trabajo no concurra una relación laboral en las situaciones ahora descritas, ello no obsta para apreciar que, en la esfera tributaria, las contraprestaciones puedan ostentar los rasgos de una retribución del trabajo, en la medida en que la condición de socio no constituye un indicio relevante de la relación subyacente entre el profesional y la entidad²⁶. En este mismo sentido, PEDREIRA MENÉNDEZ opina que la interpretación administrativa en este punto resulta contraria a la jurisprudencia comunitaria en materia de IVA, ya que «una cosa es que el profesional, libremente, decida prestar un servicio a la sociedad en la que participa y le facture el servicio. Otra, muy distinta, es considerar que cuando ese profesional trabaja en exclusiva para la sociedad, obligatoriamente, tiene que facturarle y no puede calificarse de trabajador, algo que no prohíbe el ordenamiento en ningún sitio»²⁷.

Siendo este el criterio seguido por la Administración tributaria en la Nota 1/2012, cabe destacar que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha venido a regular de forma expresa la calificación de los rendimientos en estas situaciones, incluyendo entre los rendimientos de actividades económicas los «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

fesional tras la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *op. cit.*, pág. 112) ha precisado que «la relación profesional del socio único de una sociedad profesional unipersonal difícilmente se podrá calificar como relación laboral. En este supuesto, las rentas que perciba derivadas de dicha relación deben considerarse derivadas de las actividades económicas. Por el contrario, entiendo, que estamos en presencia de una relación laboral cuando nos encontremos con un socio profesional minoritario sin poder de decisión alguna en el seno de la sociedad profesional a la que presta sus servicios». *Vid.*, asimismo, la Consulta de la Dirección General de Tributos de 7 de noviembre de 2011 [V2661/2011 (NFC042958)].

- ²⁶ GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 33. En suma, este autor (pág. 36) entiende que «la condición de socio no determina que una eventual relación con la sociedad pueda ser por cuenta propia o por cuenta ajena, pues aunque el socio no es un tercero respecto a la sociedad, sí puede actuar como un tercero si lo hace sometándose a las mismas condiciones en que lo haría un no socio». Por otro lado, para NAVARRO EGEA («Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 368), la «relación socio-sociedad no puede servir como fundamento para cuestionar la naturaleza laboral del contrato mediante el que se instrumenta la prestación de servicios a la sociedad».
- ²⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162, 2014, pág. 125. Véase también el trabajo de RUIZ HIDALGO, M.: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2012, págs. 59 y 60. De hecho, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda) de 18 de octubre de 2007 [Asunto C-355/06 (NSJ025275)] (TJCE 2007/279) ha considerado que, entre una empresa y su socio trabajador y administrador, existía una *relación de subordinación o dependencia* en la hipótesis en que concurrían varias circunstancias: en primer lugar, los contratos eran celebrados por la sociedad que abonaba al interesado un sueldo mensual, reteniendo la misma de este el Impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la Seguridad Social; en segundo término, el empleado «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta», junto a lo cual, y ya por último, aquel «no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

28 de septiembre (...), 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» (art. 27.1 –párrafo tercero– LIRPF).

Como de inmediato se deduce de la norma transcrita, la misma resultará de aplicación en aquellas hipótesis en que concurran *tres requisitos*: en primer lugar, que el contribuyente obtenga rentas procedentes de una entidad de la que tenga la *condición de socio*; en segundo término, que dichos rendimientos deriven del desarrollo de una actividad *profesional* –de la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el RDLeg. 1175/1990, de 28 de septiembre–; y, por fin, que el citado sujeto se halle incluido en el régimen especial de *autónomos* de la Seguridad Social o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a dicho régimen (como, por ejemplo, la Mutualidad de la Abogacía). Por consiguiente, las rentas percibidas por el profesional ostentarán la calificación de *rendimientos de actividades económicas* siempre que se cumplan tales presupuestos.

A este respecto, es necesario recordar que, de conformidad con el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, se hallan incluidos en el régimen de trabajadores *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», entendiéndose que se produce tal circunstancia «cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social» (apartado primero de la disp. adic. vigésima séptima)²⁸.

Por tanto, según ha señalado CAAMAÑO ANIDO, la reforma incorpora un *nuevo concepto* de rendimiento de actividades económicas coincidente con el plasmado en la citada Nota 1/2012, de manera que las rentas obtenidas por los socios profesionales que figuren dados de alta en el régimen de autónomos no serán calificadas como rendimientos del trabajo, aunque los mismos estén contratados como trabajadores²⁹.

Así, y sin perjuicio de que pueda tratarse de una opción criticable³⁰, la LIRPF viene a tomar en consideración el específico régimen de Seguridad Social aplicable en estos casos para

²⁸ La referida disposición incluye una serie de presunciones *iuris tantum* de que un sujeto posee el control efectivo de la sociedad, pudiendo a su vez la Administración demostrar dicha circunstancia a través de cualquier medio de prueba.

²⁹ CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT. CEF*, núm. 380, 2014, pág. 68.

³⁰ Con anterioridad a la citada reforma, PEDREIRA MENÉNDEZ («La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 116) ha considerado que el hecho de que un socio cotice en el régimen de autónomos no impide que pueda estar desempeñando una relación laboral a efectos mercantiles y tributarios, opinión esta referendada por el tenor del artículo 4 bis.1 c) del Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC).

configurar los rendimientos obtenidos como de actividades económicas, aportándose así seguridad jurídica a la concreta calificación de tales rentas³¹; empero, el citado precepto no agota todas las situaciones que pueden producirse en la práctica, de modo que en los supuestos no incluidos en esta previsión habrá que analizar, al igual que ha venido sucediendo hasta el instante presente, la concurrencia de las notas características de la realización de un trabajo por cuenta propia o ajena.

En consecuencia, la determinación de la concreta naturaleza de la relación entre profesional y sociedad deberá precisarse caso por caso y dependerá, en buena medida, de las condiciones del *contrato* por ellos firmado, en el cual se harán constar cuestiones tales como la asunción de las cargas de Seguridad Social, el empleo de los medios de la entidad o la autonomía en la organización del trabajo³²; ahora bien, a partir del 1 de enero de 2015, cuando se den las circunstancias señaladas en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF los rendimientos del profesional tendrán que ser calificados como rentas de actividades económicas.

3.2.2. La cuantificación de los rendimientos

Avanzando un paso más en el objeto de este trabajo, es preciso examinar la cuantificación de los rendimientos obtenidos por el profesional, la cual dependerá, según hemos tenido ocasión de señalar, de su concreta calificación.

En lo que a las *rentas del trabajo* se refiere, aquel tributará por la totalidad de las contraprestaciones o utilidades –dinerarias o en especie– satisfechas por la entidad a estos efectos, pudiendo deducirse en concepto de gastos exclusivamente las cuantías tasadas en el artículo 19.2 de la LIRPF (en especial, las cuotas de colegiación y las cotizaciones a la Seguridad Social)³³ y resultando de aplicación la reducción del artículo 20 de la LIRPF para aquellos contribuyentes con rentas más bajas³⁴.

Distinta resulta la cuantificación de los *rendimientos de actividades económicas*, la cual puede efectuarse, en la hipótesis que ahora nos interesa, de acuerdo con el régimen de estima-

³¹ De hecho, algunos autores habían indicado que resultaba preciso regular la calificación de estas rentas de *lege ferenda*. Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *op. cit.*, págs. 67 y 68 y GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, pág. 58.

³² Cfr. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 367.

³³ En relación con los gastos deducibles, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha venido a incluir «En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales», cuantía esta que puede ser objeto de aumento en casos de discapacidad o traslado de desempleados [art. 19.2 f) LIRPF].

³⁴ Así, desde el 1 de enero de 2015 esta reducción es aplicable a «Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros».

ción directa normal o simplificada, por lo que el rendimiento neto se calculará en función de los ingresos y los gastos plasmados en el libro registro, de conformidad con la regulación del ISoc, aunque con ciertas especialidades (art. 30 LIRPF). Junto a lo anterior, es preciso tomar en consideración que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, recoge una *reducción* de 2.000 euros aplicable cuando se presten servicios a un único cliente –como habitualmente sucederá en el supuesto objeto del presente estudio–, si bien se exige para ello, entre otros requisitos, que no concorra una relación de vinculación y que al menos el 70% de los ingresos del periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta (art. 32.2 LIRPF). A su vez, siempre que se cumplan los requisitos legales cabrá aplicar una *minoración* adicional para aquellos contribuyentes de rentas más bajas análoga a la regulada en el caso de los rendimientos del trabajo³⁵, previéndose, por fin, una última reducción en las hipótesis en que el contribuyente no cumpla tales presupuestos, pero obtenga rentas no exentas inferiores a 12.000 euros (art. 32.2.3.º LIRPF).

3.3. LA PARTICIPACIÓN EN LOS BENEFICIOS DE LA SOCIEDAD

Una vez efectuado el análisis de la tributación de la retribución derivada de los servicios profesionales, cabe destacar que los socios de la entidad deberán incluir en su autoliquidación del IRPF los dividendos, primas de asistencia a juntas o cualquier otro concepto cuyo origen radique en la participación en los fondos propios de la misma, calificándose tal renta como un *rendimiento del capital mobiliario ex artículo 25 de la LIRPF*³⁶.

Como es bien sabido, dicho rendimiento se integrará en la *base imponible del ahorro*, aplicándose un tipo de retención del 19%–20%, en 2015– (art. 101.4 y disp. adic. trigésima primera LIRPF) y tributando por los tipos de gravamen respectivos³⁷. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que, hasta el 31 de enero de 2014, se hallaban exentos los primeros 1.500 euros recibidos³⁸, previsión esta que viene a desaparecer con la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Por otro lado, los rendimientos ahora examinados constituyen un *gasto no deducible* en sede del ISoc de la sociedad [art. 15 a) LIS], lo cual genera un problema de *doble imposición* al no

³⁵ En concreto, esta reducción resulta de aplicación «Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros».

³⁶ Téngase en cuenta que en algunas ocasiones la Administración tributaria ha considerado que, en la práctica, el socio no efectúa actividad alguna en la entidad, por lo que su retribución constituye un *dividendo* y no, por tanto, un rendimiento del trabajo o de actividades económicas (vid. ALARCÓN GARCÍA, E.: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota aclaratoria?», *op. cit.*, pág. 75).

³⁷ En concreto, los tipos de gravamen previstos son del 19% hasta 6.000 euros, 21% hasta 50.000 euros y 23% en adelante; ahora bien, durante el año 2015 son del 20% hasta 6.000 euros, 22% hasta 50.000 euros y 24% en adelante.

³⁸ En relación con las críticas vertidas a dicha previsión véase el trabajo de GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, págs. 66 y ss.

existir en la actualidad en el ámbito del IRPF ninguna deducción que permita compensarlo³⁹. De hecho, esta problemática se ve acrecentada siempre que sea de aplicación el régimen de operaciones vinculadas en esta sede, pues, en palabras de BAS SORIA, «en el momento de la prestación de los servicios, por aplicación de la regla de las operaciones vinculadas, el socio profesional incorpora en su base imponible el valor de mercado del servicio por él prestado. Si dicha regla de valoración no lleva aparejado el pago efectivo de dicho servicio al socio, la distribución de los fondos percibidos por la sociedad (...) origina un nuevo rendimiento, en este caso del capital, que vuelve a tributar en sede del socio profesional prestador del servicio»⁴⁰.

Por lo demás, y en lo que concierne a la tributación de las rentas que ocupan nuestra atención, debemos hacer mención al hecho de que resulta habitual que las entidades de profesionales lleven a cabo ciertas prácticas que tratan de obtener una *minoración* en aquella, bien empleando los beneficios empresariales para su inversión mobiliaria o inmobiliaria, o bien mediante la interposición de una entidad entre la sociedad profesional y sus socios⁴¹.

3.4. LA RETRIBUCIÓN DEL CARGO DE ADMINISTRADOR

En lo que se refiere a la retribución del cargo de *administrador*⁴² —el cual, como hemos tenido ocasión de indicar, puede ser ostentado también por el profesional—, el propio artículo 17.2 e) de la LIRPF califica tales rentas como *rendimientos del trabajo*, y ello con independencia de la naturaleza laboral o mercantil de la relación existente entre aquel y la sociedad⁴³.

Va de suyo que la citada renta se integrará en la *base imponible general* del impuesto y tributará de conformidad con la escala de gravamen correspondiente. En cuanto al tipo de *retención*

³⁹ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 17. En lo que a la evolución de la normativa se refiere, este último autor (pág. 27) recuerda que la desaparición de la deducción por doble imposición interna de dividendos «tuvo lugar en la vigente Ley 35/2006, como consecuencia de sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sentencias como Verkooijen de 6 de junio de 2000 (C-35/98), Lenz de 15 de julio de 2004 (C-501/00), y sobre todo la sentencia Manninen de 7 de septiembre de 2004, C-319/02, que considera restrictivo de la libre circulación de capitales el régimen de integración estimativa de dividendos de la legislación finlandesa, similar al existente en España (...). Derogado el sistema de integración estimativa desapareció la deducción por doble imposición interna, función que pasó a desarrollar la exención de los primeros 1.500 euros, prevista en el artículo 7 y) de la Ley del IRPF». Acerca de esa cuestión véase también el trabajo de ANDRÉS AUCEJO, E.: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *op. cit.*, pág. 234.

⁴⁰ BAS SORIA, J.: «Las sociedades profesionales», *RCyT. CEF*, núm. 292, 2007, pág. 119.

⁴¹ *Vid.* NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 359.

⁴² En lo que concierne a la remuneración de los administradores, los artículos 217 a 219 de la LSC han sido objeto de reforma a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, estableciéndose determinadas reglas y limitaciones a este respecto.

⁴³ Es más, la concreta situación jurídica del administrador en los estatutos sociales no incide en tal calificación, resultando indiferente que dicho cargo se declare remunerado u obligatorio (GARCÍA BERRO, F.: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», *op. cit.*, pág. 55).

aplicable, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, incorpora uno general del 35% –37% en 2015– y otro reducido del 19% –20% en 2015–, el cual aparece previsto para aquellas situaciones en que los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de cifra de negocios inferior a 100.000 euros (art. 101.2 y disp. adic. trigésima primera LIRPF)⁴⁴.

Sea como fuere, hemos de recordar que la retribución de los administradores de sociedades ha provocado una importante conflictividad en sede jurisdiccional en relación con la eventual *deducibilidad* de dicha cuantía en el ISoc de la entidad⁴⁵, habiéndose puesto de relieve, en lo que al objeto del presente trabajo atañe, la imposibilidad de simultanear un *contrato laboral de alta dirección* con la condición de administrador.

A estos efectos, el Tribunal Supremo considera que en las referidas hipótesis prevalece la naturaleza mercantil de la relación entre sociedad y administrador, pues «los Consejeros Delegados de una sociedad anónima son necesariamente miembros del consejo de administración y además las facultades que ejercen son facultades propias de dicho Consejo» [Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831)]⁴⁶; por tanto, no existirá un vínculo laboral cuando el personal de alta dirección reúna la condición de miembro del órgano de administración, circunstancia esta que resulta admisible, en cambio, si se simultanea tal cargo con un contrato de trabajo para el desempeño de otras actividades en régimen de dependencia⁴⁷.

La afirmación anterior comporta una importante repercusión tanto en lo que concierne a la sujeción a IVA del servicio prestado, como en lo que atañe al ISoc de la entidad, aunque, a efectos de la autoliquidación del IRPF del profesional, las rentas obtenidas en estos casos serán calificadas como *rendimientos del trabajo* [art. 17.2 e) LIRPF]⁴⁸.

No obstante, el mencionado planteamiento –denominado *teoría del vínculo*– ha sido objeto de crítica en sede doctrinal, habiendo considerado GARCÍA NOVOA que cabe distinguir *dos* tipos

⁴⁴ A estos efectos, CAAMAÑO ANIDO («Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 70) entiende que al depender el tipo de retención de la cifra de negocios de la empresa –y no de la cuenta de resultados de la entidad o del importe de la retribución del administrador–, pueden producirse efectos indeseables, por ejemplo, cuando las retribuciones sean muy modestas o en relación con aquellas sociedades con pérdidas que facturen más de 100.000 euros en el ejercicio.

⁴⁵ En este sentido, el Tribunal Supremo ha indicado –en relación con la normativa anteriormente vigente– que «para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad» [Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831)]. Esta doctrina ha sido confirmada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) y de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011 (NFJ042091). En lo que respecta a la interpretación de esta cuestión véase el Informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009.

⁴⁶ *Vid.* Consultas de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2011 [V2159/2011 (NFC042435)] y 18 de febrero de 2014 [V0441/2014 (NFC050346)].

⁴⁷ *Vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 123.

⁴⁸ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 134.

de funciones en estas situaciones: la gestión empresarial del personal de alta dirección y la función propia de los administradores, la cual conlleva ejercicios de gestión, dirección y representación⁴⁹. Por consiguiente, el administrador podrá realizar otras actividades para la entidad en las que no actúe como tal y, de hecho, resulta posible que preste servicios ordenando por cuenta propia medios materiales y personales a cambio de una retribución, la cual habrá que calificar como un rendimiento de actividades económicas⁵⁰.

Nos encontramos, en suma, ante una cuestión que dista de resultar pacífica, aunque, a nuestro juicio, a la hora de calificar los rendimientos percibidos por el profesional que ejerza funciones de administrador habrá que estar a las circunstancias del supuesto concreto, siendo posible que aquel cobre por la prestación de servicios profesionales a la entidad, en cuyo caso deberá analizarse la concurrencia de las notas características de una relación laboral o civil, de acuerdo con los criterios estudiados en un instante previo⁵¹.

Por lo demás, cabe señalar que la nueva LIS ha venido a abordar la deducibilidad de la renta ahora examinada en el ISoc, considerando que no se hallan incluidas entre las liberalidades –y, en consecuencia, resultan deducibles– «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad» [art. 15 e) *in fine* LIS]. Empero, CAAMAÑO ANIDO ha puesto de manifiesto la dificultad que va a provocar la exigencia de una relación laboral en estas situaciones a la vista de la doctrina del Tribunal Supremo antes comentada, pues, de acuerdo con la misma, el vínculo del administrador que ejerce también funciones de gestión y dirección resulta exclusivamente mercantil⁵².

3.5. OTROS RENDIMIENTOS

Ya para concluir el análisis del régimen tributario de los rendimientos obtenidos por parte de profesionales que desarrollan su actividad a través de una entidad mercantil, es preciso tomar en consideración que estos sujetos pueden percibir otras rentas diversas a las examinadas con anterioridad.

A estos efectos, y en primer lugar, resulta habitual que los socios entreguen capitales a las entidades a las que pertenecen en forma de *préstamos* a cambio de la correspondiente remuneración.

⁴⁹ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2009, págs. 57 y ss. Por su parte, RUIZ HIDALGO («La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *op. cit.*, pág. 50) considera que esta teoría del vínculo, que se acoge sin ningún tipo de reservas en el ámbito contencioso-administrativo, resulta sesgada, porque olvida otros pronunciamientos de la jurisdicción social donde la misma se matiza.

⁵⁰ GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 28.

⁵¹ Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *op. cit.*, págs. 89 y 90.

⁵² CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 69.

ción, la cual constituye un *rendimiento del capital mobiliario* (art. 25.2 LIRPF). Por tanto, esta renta se integrará en la base imponible del ahorro, aplicándose un tipo de retención del 19 % –20 %, en 2015– y tributando por los tipos de gravamen respectivos.

Siendo esto así, nos encontramos ante una práctica que comporta ciertos problemas, dado que es posible que con ella se encubra una remuneración que traiga causa, en verdad, de la propia condición de socio del prestador o de la realización de un servicio profesional. Como es bien sabido, ello no constituye una cuestión baladí, en la medida en que la tributación de las rentas del ahorro resulta distinta a la de los rendimientos incluidos en la base general del IRPF, junto a lo cual también el tratamiento de tales rendimientos es diferente a efectos del ISoc de la entidad⁵³.

Ahora bien, y sin perjuicio de la posible aplicación del régimen de operaciones vinculadas en esta esfera, destaca la regulación que efectúa la LIRPF en lo atinente a esta materia, previendo su artículo 46 a) que «formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha». Por tanto, la referida norma trata de evitar el sobreendeudamiento de las entidades vinculadas, aunque permite a los socios obtener un ahorro fiscal en función de su concreta participación en el capital, por cuanto formarán parte de la base imponible del ahorro aquellos rendimientos que no excedan de la referida suma⁵⁴.

Ya para finalizar, es preciso poner de relieve que los profesionales que ostenten la condición de socios tendrán que tributar por la obtención *de ganancias o pérdidas patrimoniales* derivadas de su participación en la referida sociedad. En este sentido, debemos tener presente que puede producirse la *transmisión* de las participaciones pertenecientes a un socio profesional –siempre que ello lo permitan los Estatutos de la entidad–, actuación esta que comportará una ganancia o pérdida patrimonial que habrá de ser calculada conforme a lo dispuesto en el artículo 37.1 de la LIRPF⁵⁵.

Por último, también en los casos de *separación o exclusión de socios o disolución de entidades* se obtendrá una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición de las

⁵³ NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 373. Para esta autora ello comporta «un aliciente para que la remuneración del capital prestado encubra una auténtica distribución de fondos propios a los socios». En palabras de GARCÍA NOVOA («Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 27), «Ello es un factor que ha propiciado un excesivo endeudamiento de las sociedades, incluidas muchas de las profesionales, que se endeudan sistemáticamente con sus socios en lugar de aumentar capital».

⁵⁴ Cfr. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 373.

⁵⁵ *Vid.* artículos 12 y ss. de la LSP.

participaciones y el importe de la cuota de liquidación que perciban tales sujetos o el valor de mercado de los bienes recibidos [art. 37.1 e) LIRPF]⁵⁶.

4. UN APUNTE SOBRE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS A LA TRIBUTACIÓN DE LOS PROFESIONALES

Una vez determinada la tributación en el IRPF de los distintos rendimientos que puede obtener un profesional que realiza su actividad a través de una sociedad mercantil, pasamos a analizar la aplicación en esta sede del *régimen de operaciones vinculadas*, el cual presenta una importancia fundamental a la hora de valorar aquellos. No siendo este lugar adecuado para examinar la totalidad de las dificultades que plantea este régimen –abordadas en numerosos estudios doctrinales–, nos centraremos en las especialidades que comporta la normativa en este punto y los cambios que introduce la nueva regulación del ISoc.

4.1. ASPECTOS GENERALES

Como es bien sabido, el régimen de operaciones vinculadas pretende paliar las prácticas basadas en la alteración de los precios de mercado en las relaciones económicas entre entidades y ciertas personas con las que mantienen una vinculación; ahora bien, en términos generales, cabe destacar que la aplicación de esta concreta regulación ha venido considerándose desproporcionada en el ámbito que nos ocupa, dado que la misma tiene su origen en las recomendaciones en materia de precios de transferencia referidas a operaciones de índole internacional⁵⁷.

En el instante actual, el régimen de operaciones vinculadas resulta aplicable a la tributación en el seno del IRPF de las rentas obtenidas por los profesionales (art. 41 LIRPF), por lo que, cuando exista una vinculación en los términos de la LIS, las operaciones efectuadas habrán de cuantificarse conforme a su *valor de mercado*. Así sucederá, entre otros supuestos, en la hipótesis habitual en que el profesional sea un socio de la entidad que posea un porcentaje de participación

⁵⁶ Vid. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en AA. VV., *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, Madrid, 2008, pág. 449. De conformidad con BAS SORIA («Las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 120), la LSP prevé que la cuota de liquidación otorgada a un socio pueda ser superior o inferior a su participación en el capital de la entidad al objeto de retribuir su concreta implicación en el funcionamiento de la misma, aportación esta que cabría calificar de *liberalidad*; no obstante, para este autor no resulta lógico establecer una tributación adicional por la distribución de la cuota de liquidación cuando los resultados de la actividad hayan sido prácticamente imputados a los socios profesionales por la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas.

⁵⁷ NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 379; GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2, 2010, pág. 101.

igual o superior al 25 % –a partir del 1 de enero de 2015– o cuando el citado profesional ostente el cargo de administrador de la susodicha sociedad (art. 18.2 LIS).

A este respecto, la nueva normativa del ISoc viene a incorporar distintas *modificaciones* en lo que concierne a esta cuestión en su artículo 18, regulando el apartado sexto de este precepto una regla específica para aquellas operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional. En cualquier caso, con carácter general, junto a la ampliación del *perímetro de vinculación* del 5 % al 25 % de participación del socio en la entidad –circunstancia esta que ya había sido solicitada por parte de algún autor⁵⁸–, destacan la previsión expresa de que no procederá la aplicación de estas reglas en relación con la retribución por el ejercicio de las funciones de los *administradores* de la sociedad [art. 18.2 b) LIS]⁵⁹, la flexibilización de los métodos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas y la simplificación de la exigencia de documentación (art. 18.3 y 4 LIS)⁶⁰.

Sea como fuere, la aplicación del referido régimen dista de resultar sencilla en el ámbito de los profesionales, y ello –en primer término– porque las operaciones vinculadas son *continuas*; en este sentido, los servicios abonados a los socios profesionales se corresponden con su concreta retribución laboral o profesional, circunstancia esta que conlleva no poca incertidumbre y, de hecho, puede desincentivar el ejercicio colegiado de la profesión⁶¹.

Asimismo, también resulta problemático el empleo de los *métodos de valoración* regulados en la normativa del ISoc, debido a la complejidad de encontrar situaciones comparables a la hora de valorar el servicio prestado por un profesional, cuyo elemento diferenciador radica en sus propias cualidades personales⁶². No obstante, hay que tener en cuenta la modificación que

⁵⁸ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 110.

⁵⁹ Ahora bien, CAAMAÑO ANIDO («Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *op. cit.*, pág. 70) considera que esta modificación provoca inseguridad jurídica en relación con la deducción fiscal de la retribución de los administradores.

⁶⁰ A estos efectos, la obligación de documentación ha de regularse reglamentariamente «de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia» (art. 18.3 LIS), previéndose que la citada documentación tendrá un contenido simplificado en lo que atañe a las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, salvo en relación con determinadas actividades. No obstante, también cabe destacar la simplificación que se llevó a cabo en la normativa anterior en relación con las obligaciones de documentación relativas a las operaciones vinculadas a través de diversas reformas normativas (*vid.* arts. 16.2 TRLIS y 18.3 y 4 RIS).

⁶¹ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *op. cit.*, pág. 22; SÁNCHEZ HUETE, M. Á.: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 54; GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 109; NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 379.

⁶² MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales* (recurso digital), pág. 23. Véase también el trabajo de BAS SORIA, J.: «Las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 116. Así, de conformidad con GARCÍA NOVOA («Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 39) «debería recuperarse una previsión normativa del estilo de la que se iba a incluir en la enmienda que se presentó durante la tramitación de la vigente Ley 35/2006, del IPRF y que finalmente no prosperó. Según esta en-

incluye la nueva LIS en relación con esta cuestión, puesto que deja de existir una prelación entre los métodos para realizar la valoración a precios de mercado, indicándose que, cuando no puedan aplicarse los específicamente previstos, cabrá emplear «otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia» (art. 18.4 *in fine* LIS).

De acuerdo con lo anterior, cobra especial interés la regulación concreta que la normativa del ISoc efectúa en relación con las operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional, la cual pasamos a examinar a continuación.

4.2. LA REGULACIÓN ESPECÍFICA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS CONSISTENTES EN PRESTACIONES DE SERVICIOS POR UN SOCIO PROFESIONAL EN LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como hemos puesto de relieve en un instante previo, con el objeto de moderar el empleo del régimen de operaciones vinculadas en relación con las actuaciones profesionales, el artículo 16.6 del RIS vino a incorporar una *regla especial* de acuerdo con la cual el contribuyente podía considerar que el valor convenido por la prestación de servicios por un socio profesional a una entidad vinculada coincidía con el valor de mercado, siempre que se cumpliera una serie de requisitos⁶³.

Siendo esto así, el artículo 18.6 de la nueva LIS viene a incluir –con ciertas modificaciones– la previsión arriba citada, solucionándose las críticas doctrinales efectuadas acerca de la falta de rango legal de la referida regla⁶⁴. En este sentido, dicho precepto señala que, en caso de realizar-

mienda se presumiría la existencia de un precio de mercado si lo cobrado por la sociedad a terceros no superaba en más de un 25 por 100 la contraprestación de la persona física».

⁶³ Tal previsión fue introducida a través del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. De forma resumida, para la aplicación del citado precepto se exigía que la entidad fuera de reducida dimensión, que más del 75 % de sus ingresos del ejercicio derivaran del desarrollo de actividades profesionales, que contara con medios materiales y humanos adecuados y que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios fuera positivo, junto a lo cual estas retribuciones no podían ser inferiores al 85 % del mencionado resultado previo. A su vez, y en lo que atañe a las cuantías abonadas a los referidos sujetos, las mismas habían de determinarse «en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad», exigiéndose que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales no fuera «inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad», aunque en ausencia de estos últimos, la suma de las citadas retribuciones no podía «ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo».

⁶⁴ *Vid.* BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A.: *Renta y patrimonio 2013*, Lex Nova-Thomson Reuters, Valladolid, 2013, pág. 482. A estos efectos, FALCÓN Y TELLA [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 10] ha señalado que el rango reglamentario resultaba claramente insuficiente pues

se una prestación de servicios por un socio profesional –persona física– a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido *coincide con el valor de mercado*, especificándose los presupuestos para la aplicación de esta presunción, la cual resulta voluntaria para el obligado tributario.

De este modo, y al igual que disponía la normativa precedente, es preciso, en primer lugar, que «más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad»; ahora bien, han desaparecido de la redacción legal la necesidad de que se trate de una empresa de reducida dimensión y de que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

A su vez, también aparece previsto el deber de que «la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios», disminuyéndose en diez puntos porcentuales tal requisito respecto de la normativa anterior.

Por fin, en cuanto a los presupuestos concernientes a la retribución de los socios, la nueva regulación sigue exigiendo que la misma «Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables», aunque varían los límites previstos a estos efectos; así, el artículo 18.6 de la LIS señala que aquella retribución no debe ser «inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples». Como puede fácilmente comprobarse, este precepto ha modificado a la baja la cuantía a tener en cuenta en este punto, puesto que el artículo 16.6 del RIS vino a establecer el límite mínimo en «dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas» o, en su caso, «dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes» del artículo 11 del RIRPF.

Por su parte, y desde una perspectiva *negativa*, hay que tomar en consideración que el artículo 18.6 de la LIS no resultará de aplicación a servicios distintos a aquellos que constituyen el objeto de la sociedad⁶⁵, ni en relación con profesionales que no sean socios de la entidad –los cuales, empero, también pueden encontrarse vinculados a la misma–, ni tampoco, por último, en las

se veían afectadas leyes procesales sobre la carga de la prueba y se incidía, además, en la determinación de la renta. Ahora bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877) vino a indicar que dicha materia no se hallaba sometida al principio de reserva del ley, al no constituir una presunción *iuris et de iure* y establecer un régimen de aplicación voluntaria.

⁶⁵ Consulta de la Dirección General de Tributos de 20 de septiembre de 2011 [V2159/2011 (NFC042435)].

hipótesis en que la actividad se desarrolle por una persona jurídica vinculada⁶⁶. En consecuencia, en estas situaciones únicamente podrá aplicarse el régimen general de las operaciones vinculadas.

De acuerdo con la exposición de motivos de la LIS, las modificaciones realizadas en esta sede tienen por objeto ajustar a la *realidad económica* la normativa sobre operaciones vinculadas de los socios profesionales y comportan una rebaja en los requisitos para aplicar este régimen específico; no obstante, consideramos que su interpretación resulta compleja en ciertos aspectos y, de hecho, siguen vigentes algunas de las críticas efectuadas a la regulación precedente.

A estos efectos, esta concreta regla continúa suponiendo una tributación excesiva para los profesionales y un obstáculo a la capitalización de las entidades, pues hace tributar en sede del IRPF del socio la práctica totalidad del resultado de la entidad (al menos el 75% del mismo), comportando, en verdad, una vuelta al régimen de transparencia fiscal⁶⁷. En esta línea, y a pesar de encontrarnos ante una norma de aplicación voluntaria, hay que tener en cuenta que los obligados tributarios tenderán a optar por ella por la dificultad que conlleva el empleo de los métodos de valoración de las operaciones vinculadas regulados en la LIS y el temor al inicio de actuaciones comprobadoras por parte de la Administración tributaria⁶⁸.

Además, tampoco está justificada la fijación del umbral *mínimo* en la retribución de cada profesional, dado que, en los casos en que no existan asalariados que realicen funciones análogas a las prestaciones de servicios profesionales, se exige para aplicar este régimen que las rentas percibidas sean superiores al quintuplo del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples –cuantía esta que, al menos, resulta inferior a la prevista en el art. 16.6 del RIS–⁶⁹.

A este respecto, no podemos sino suscribir las palabras de NAVARRO EGEA acerca del artículo 16.6 del RIS, para quien el legislador introdujo «una serie de condicionantes en la organización de la actividad económica desarrollada por la sociedad que difícilmente se justifican desde los principios de neutralidad fiscal y libertad de empresa», pues late la sospecha de que «la sociedad es un instrumento para evitar que la renta generada por la actividad profesional tribute

⁶⁶ Cfr. MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.): *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid, 2014, pág. 660. Por su parte, FALCÓN Y TELLA [«Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 11] ha venido a considerar que la presunción del artículo 16.6 del RIS debía aplicarse también cuando se crease una *cadena de sociedades profesionales*, pero sin que la misma quedara diluida por ello.

⁶⁷ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales*, *op. cit.*, pág. 36; GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 103; CALVO VÉRGEZ, J.: «Tributación de las operaciones vinculadas: El caso específico de las sociedades profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 247, 2011, pág. 23; NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, págs. 383; MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.): *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, *op. cit.*, pág. 660.

⁶⁸ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El régimen fiscal de las sociedades profesionales*, *op. cit.*, pág. 36.

⁶⁹ *Vid.* NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 383.

en el IRPF de los socios profesionales», según se deduce de la exigencia de la existencia de medios materiales y humanos o de la fijación de un cuantía mínima de retribución de estos sujetos⁷⁰.

En suma, la nueva regulación del ISoc no ha solucionado muchos de los problemas que presenta el régimen de operaciones vinculadas en relación con las entidades profesionales, aunque no debe perderse de vista que la LIS comporta una importante modulación, en la medida en que el perímetro de vinculación se amplía hasta el 25 % de participación en la sociedad, circunstancia esta que evitará la aplicación de este régimen en numerosas ocasiones.

5. LA PROBLEMÁTICA ACERCA DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PARTE DE PROFESIONALES

Ya para finalizar el presente trabajo debemos hacer alusión a ciertas prácticas efectuadas en el ámbito de las sociedades de profesionales que han venido siendo consideradas fraudulentas por parte de la Administración tributaria, resultando complejo deslindar los supuestos de verdadero *fraude* de las lícitas *economías de opción*. Así, en línea de principio, los profesionales pueden decidir desarrollar sus actividades a través de una sociedad en régimen de dependencia –esto es, con un contrato laboral– o percibiendo rendimientos de actividades económicas o dividendos, decisión esta que se enmarca en el legítimo ejercicio a la *libertad de empresa* (art. 38 Constitución Española)⁷¹.

Ahora bien, la AEAT –a través de la Nota de 26 de marzo de 2009 del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sobre «Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales»– vino ya a mostrar su preocupación acerca de los contribuyentes que prestan servicios mediante *sociedades profesionales interpuestas* con el objeto de disminuir o diferir la tributación de las operaciones efectuadas, empleando mecanismos tales como el remansamiento de rentas, el *splitting*⁷² o la incorrecta deducción de gastos no afectos a la actividad.

Más en concreto, y dejando aparte esta última cuestión, nos referimos a la hipótesis en que los profesionales perciben retribuciones por sus servicios a través de la emisión de facturas por *sociedades interpuestas*, las cuales cuentan con medios materiales y humanos escasos o nulos, evitando así

⁷⁰ NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, págs. 382 y 383.

⁷¹ Cfr. NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», *op. cit.*, pág. 355. En esta línea, véanse los trabajos de GARCÍA NOVOA, C.: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12, 2006, págs. 9 y ss. y RUIZ HIDALGO, C.: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *op. cit.*, pág. 54.

⁷² De acuerdo con la Nota citada en el texto, ello se consigue «al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del profesional, el futuro reparto de renta a los mismos permite una futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería (progresividad del IRPF) de haber tributado estas rentas directamente en el socio profesional».

la tributación en el IRPF del profesional de los rendimientos obtenidos en el ejercicio de la actividad de que se trate y la aplicación de los respectivos tipos de retención en el momento de su abono.

En situaciones como las descritas, la Administración tributaria ha apreciado en ocasiones la existencia de una *simulación relativa* en la creación de la entidad de intermediación⁷³, haciendo tributar los rendimientos obtenidos por los profesionales en el IRPF de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, regularizando en su caso las declaraciones del IVA e imponiendo la correspondiente sanción tributaria⁷⁴. De hecho, tal criterio ha sido reafirmado en sede jurisdiccional, indicándose que «Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios profesionales (...) a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional»⁷⁵.

Empero, cabe distinguir el supuesto anterior de aquellos en que nos encontramos ante una *economía de opción*, lo cual resulta esencial –según recuerda MERINO JARA– por cuanto comporta deslindar entre actuaciones lícitas e ilícitas, existiendo una gran inseguridad jurídica en relación con las sociedades de profesionales, debido a la ausencia de un cuerpo de doctrina jurisprudencial suficiente para despejar las incógnitas habidas en esta sede⁷⁶. Así, es evidente que la deducción de gastos no afectos a la actividad del profesional constituye una actuación irregular, pero no ocurre lo mismo en relación con la posibilidad de que los profesionales creen entidades que se integren, a su vez, en el seno de otra sociedad.

⁷³ La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de marzo de 2013 (NFJ050559) ha venido a señalar, en un caso como el expuesto en el texto, que «los servicios que se dicen prestados por las que denomina sociedades interpuestas se corresponden con servicios prestados por personas físicas, socios, tratando de escapar del mayor tipo impositivo que grava las rentas de las personas físicas respecto de las jurídicas, evitando igualmente realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el Tesoro». Por tanto, en esta hipótesis existe una simulación relativa para crear «un doble y simultáneo sistema retributivo a favor del socio y a favor de aquella sociedad de intermediación, participada por el socio», con el objeto de disminuir la retención y la tributación final de los socios, sin que ello nada añada al servicio de cada abogado.

⁷⁴ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, págs. 23 y 24.

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 27 de mayo de 2014 (JT 2014\1334). *Vid.*, asimismo, Sentencias de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012 (JUR 2013\21087) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de mayo de 2014 (JT 2014\1383).

⁷⁶ MERINO JARA, I.: «Sociedades profesionales: simulación y economía de opción», *Documento del Gabinete de Estudios de la AEDAF* (recurso digital), 2013, pág. 5. Así, el Tribunal Supremo ha recordado que «No cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución) un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa» [Sentencia de 18 de marzo de 2013 (NFJ050588)].

A estos efectos, la creación de entidades interpuestas por parte de los profesionales no resulta, a priori, contraria a derecho, y así lo ha venido a entender PEDREIRA MENÉNDEZ, para quien la práctica aquí examinada no presenta inconveniente alguno desde el punto de vista legal, siendo posible la creación de estas sociedades con la finalidad de atenuar la tributación o dividirla entre el grupo familiar⁷⁷.

En idéntico sentido, FALCÓN Y TELLA ha puesto de relieve que el ejercicio de los profesionales a través de entidades resulta lícito, siendo la única vía de reacción que puede emplear la Inspección de los tributos, en caso de abuso, el régimen de *operaciones vinculadas*, y «Ello es así incluso cuando los profesionales constituyen una sociedad propia (...) para participar en una sociedad profesional más amplia, que es la que se relaciona con los clientes. La existencia de esa sociedad "interpuesta" se podrá desconocer a efectos fiscales cuando encubra una relación laboral entre el profesional (persona física) y la sociedad que se relaciona con los clientes, pero no cuando la relación es de naturaleza mercantil»⁷⁸. A mayor abundamiento, en opinión del autor ahora citado, debe tenerse en cuenta que la realización de actividad profesional no requiere ni empleados, ni activos afectos, con independencia de que sea una persona física o jurídica quien desarrolle la misma⁷⁹.

En consecuencia, a nuestro juicio la Administración tributaria no puede llevar a cabo regularizaciones indiscriminadas contra este tipo de entidades, sino que deberá probar de forma efectiva cada una de las actuaciones que considere fraudulentas, de conformidad con los criterios plasmados por la jurisprudencia comunitaria⁸⁰. Más en concreto, entendemos que para regularizar la situación tributaria de aquellos profesionales que crean sociedades interpuestas para facturar sus servicios tiene que acreditarse de modo inexcusable la concurrencia de una *simulación o conflicto en la aplicación de la norma tributaria* ante la ausencia de un motivo económico válido en el susodicho proceder (arts. 15 y 16 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria)⁸¹.

⁷⁷ PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 124.

⁷⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *op. cit.*, pág. 9.

⁷⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *op. cit.*, págs. 7 y 8.

⁸⁰ *Vid.* Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012 (NFJ046601) en un caso en el cual, existiendo una sociedad de abogados, cada uno de ellos ostentaba una entidad interpuesta que facturaba a la entidad matriz. En este sentido, en el ámbito del IVA, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) *Halifax* [Asunto C-255/02 (NFJ021677)] (TJCE 2006/383) vino ya a señalar que «La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal».

⁸¹ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *op. cit.*, pág. 26; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *op. cit.*, pág. 124. Así, GARCÍA NOVOA considera que tal proceder exige a la Administración una labor probatoria suficiente,

Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, E. [2012]: «Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿acla-
ratoria?», *Quincena Fiscal*, núm. 14.
- ANDRÉS AUCEJO, E. [2008]: «Las sociedades profesionales: régimen fiscal de sus tipos societarios», *Revista
de Derecho de Sociedades*, núm. 31.
- BADÁS CERREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. [2013]: *Renta y patrimonio 2013*, Lex Nova-Thomson Reuters,
Valladolid.
- BAS SORIA, J. [2007]: «Las sociedades profesionales», *RCyT*. CEF, núm. 292.
- CAAMAÑO ANIDO, M. [2014]: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT*. CEF, núm. 380.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «Tributación de las operaciones vinculadas: El caso específico de las sociedades
profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 247.
- DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F. [2008]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en
AA. VV., *Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley,
Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2009]: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones
vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- [2009]: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los
servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19.
- GARCÍA BERRO, F. [2013]: «Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora», en
CUBERO TRUYO, A. (dir.), *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación
de los distintos impuestos*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- GARCÍA NOVOA, C. [2006]: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Jurisprudencia Tributa-
ria Aranzadi*, núm. 12.
- [2009]: «La deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades»,
Quincena Fiscal, núm. 8.
 - [2010]: «La necesaria modificación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2.
 - [2013]: «Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios», *Papers
AEDAF*, núm. 10.
- LOZANO SERRANO, C. [2001]: «La transparencia fiscal», *Cuadernos Aranzadi de jurisprudencia tributaria*,
núm. 17.
- MARTÍN DOMÍNGUEZ, M.^a E. [2009]: «Consideraciones de índole fiscal para el socio profesional tras la en-
trada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales», *Hacienda Canaria*, núm. 28.

puesto que el mismo solo puede llevarse a término acudiendo «a alguno de los instrumentos anti-elusivos previstos en la Ley General Tributaria, singularmente al conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15, probando que las sociedades son notoriamente artificiosas o impropias o que de su utilización no van a resultar efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal, o la simulación del artículo 16 de la Ley codificadora».

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2008]: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núms. 1-2.

– *El régimen fiscal de las sociedades profesionales* (recurso digital consultado en <http://www.asesores.org/pdf/formacion32.pdf>).

MELLADO BENAVENTE, F. M. (coord.) [2014]: *Todo Renta. Guía de la declaración 2013*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid.

MERINO JARA, I. [2013]: «Sociedades profesionales: simulación y economía de opción», Documento del Gabinete de estudios de la AEDAF (recurso digital consultado en http://www.atsa.es/FitxersWeb/39247/AEDAF_RIA25_2013_D_Sociedades_profesionales.pdf).

NAVARRO EGEA, M. [2012]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M. (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2014]: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 162.

RUIZ HIDALGO, C. [2012]: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 20.

SÁNCHEZ HUETE, M. Á. [2010]: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2012]: «La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores», *RCyT. CEF*, núm. 350.