

LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS: EL CASO ESPECÍFICO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES Y SU RÉGIMEN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA TRAS LA REFORMA TRIBUTARIA

Juan Calvo Vérguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar las principales cuestiones que suscita la actual regulación del régimen tributario de las operaciones vinculadas aplicable en el ámbito de las sociedades profesionales al amparo de la reciente reforma fiscal articulada a través de las Leyes 26/2014, de 27 de noviembre, de reforma de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Se presta especial atención al régimen tributario aplicable a los rendimientos percibidos por el socio derivados de su actividad profesional a la luz de la nueva redacción otorgada al artículo 27.1 de la Ley 35/2006.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, operaciones vinculadas, sociedad profesional, socio, presunción, reserva de ley, actividad profesional, retribución y gastos.

Fecha de entrada: 11-04-2015 / Fecha de aceptación: 18-05-2015 / Fecha de revisión: 30-06-2015

TAXATION OF TRANSACTIONS BETWEEN RELATED ENTITIES: THE SPECIFIC CASE OF PROFESSIONAL SOCIETIES AND IT'S DIRECT TAX REGIME AFTER THE TAX REFORM

Juan Calvo Vérguez

ABSTRACT

This paper aims to analyze the main issues raised in the current taxation regulation of transactions between related entities applicable in the field of professional societies. For this purpose it has to be considered the recent tax reform articulated through Law 26/2014, of 27 November, amending the Income Tax for Individuals Law, and Law 27/2014, of 27 November, regulating the Corporation Tax. The paper pays particular attention to the tax regime applicable to income received by the partner coming from their professional activity in light of the new wording given to Article 27.1 of Law 35/2006.

Keywords: Corporate Tax, Income Tax for Individuals, transactions between related entities, professional partnership, partner, reserve tax law, occupation, salary and expenses.

Sumario

- I. Introducción
- II. El nuevo artículo 27 de la LIRPF en su redacción otorgada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de reforma del citado impuesto
- III. Recapitulación
- IV. La incidencia del régimen de las operaciones vinculadas en el ámbito de las sociedades profesionales con anterioridad a la aprobación de la Ley 27/2014
- V. Alcance del conjunto de reformas introducidas tras la aprobación de la Ley 27/2014

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común» (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Profesor Doctor don Juan Calvo Vérg ez.

I. INTRODUCCIÓN

Suele ser muy frecuente que, a pesar de que el ejercicio profesional se realice personalmente por el socio o socios, la facturación de las operaciones realizadas se lleve a cabo a través de una sociedad, máxime si tenemos en cuenta que, desde un punto de vista estrictamente tributario, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (IS) resulta inferior al marginal máximo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). A ello se ha de añadir, además, que al facturarse a los clientes a través de la sociedad, se evita el adelanto del impuesto que suponen las retenciones, dada la consabida ausencia de retenciones cuando la actividad profesional se canaliza a través de una sociedad¹.

Sin lugar a dudas la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en las relaciones existentes entre la sociedad y sus socios constituye el principal mecanismo con el que poder hacer frente a la citada reducción de impuestos que se consigue a través de la interposición de una sociedad profesional. Ahora bien, en todo caso habrá de respetarse la aplicación a la sociedad profesional del régimen general del IS, con la consiguiente ausencia de retenciones y aplicación de tipos inferiores al marginal máximo del IRPF².

La problemática que suscitan las sociedades profesionales y las operaciones vinculadas se plantea principalmente en dos relaciones claramente diferenciadas: la de los socios que prestan sus

¹ Dada esta diferencia de tipos de gravamen existente entre el IS y el IRPF ya en su día la antigua Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF, reaccionó estableciendo el extinto régimen de transparencia fiscal, que obligaba a imputar el beneficio obtenido por la sociedad en el IRPF correspondiente a los socios. Dicho régimen impedía o, al menos, limitaba la posibilidad de los profesionales de acogerse a los tipos del IS, si bien a través del mismo se estaba reconociendo la posibilidad de que la realización de actividades profesionales (incluidas las propias de la abogacía) se facturase a través de una sociedad. Se obligaba así a imputar la renta a los socios a efectos tributarios, si bien también se estaba reconociendo la posibilidad de que, desde el punto de vista jurídico privado, la facturación de los servicios se realizase por la sociedad, a pesar de que los actos correspondientes a la actividad profesional fuesen efectuados por el socio ya que, en numerosas ocasiones, la sociedad no podía realizarlos, al impedirlo el correspondiente estatuto profesional. Tal y como señala FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009, págs. 7 y 8, fue a partir de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, cuando todas las sociedades profesionales (incluidas tanto las de intermediación como las sociedades profesionales reconocidas por la Ley 2/2007) pasaron a tributar por el régimen general del IS, al objeto de evitar discriminaciones entre los profesionales y los empresarios.

² Incluso en aquellos casos en los que los profesionales constituyen una sociedad propia al objeto de participar en una sociedad profesional más amplia que se relacione con los clientes la existencia de dicha sociedad interpuesta podría desconocerse a efectos fiscales en el supuesto de que encubriese una relación laboral entre el profesional (persona física) y la sociedad que se relaciona con los clientes, y no cuando la relación sea de naturaleza mercantil. Y ello debido a que, tratándose de una actividad empresarial, se acepta que los socios posean su cartera a través de una sociedad de mera tenencia.

servicios en el seno de dicha entidad y la relación entre varias sociedades profesionales³. Y, por lo que a esta última se refiere, entre varias sociedades profesionales se han de tener presente dos situaciones de diversa consideración. En primer lugar, si la entidad tiene una consistencia real, en cuyo caso se aplicará el régimen general previsto para las operaciones vinculadas como mecanismo de corrección de las valoraciones. A este respecto se ha de precisar que el ejercicio de actividades profesionales a través de la participación en otras sociedades profesionales constituye una actividad lícita no sujeta a sospechas por el ordenamiento jurídico. Tal y como se encarga de precisar el artículo 2 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, reguladora de las Sociedades Profesionales, las actividades profesionales podrán desarrollarse «(...) bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales (...)». Añade además el artículo 4.1 a) de la citada ley que son socios profesionales «Las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma».

La segunda situación susceptible de llegar a plantearse entre varias sociedades profesionales es la relativa a si la entidad es ficticia y actúa como pantalla o refugio, en cuyo caso procedería aplicar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo que establece el artículo 43.1 g) y h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Ahora bien la aplicación de este régimen de responsabilidad implicaría el otorgamiento de un tratamiento más atenuado que aquel que correspondería por la simulación absoluta originada. Téngase presente, por ejemplo, que el responsable no responderá de los intereses de demora ni de los recargos del obligado principal⁴.

De un tiempo a esta parte la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a través de diversas Notas (caso, por ejemplo, de la Nota 10/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia jurídica⁵, de la Nota de 26 de marzo de 2009, del Departamento de

³ Véase a este respecto, con carácter general, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2008, págs. 15 y ss.

⁴ Véase, en este sentido, SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo*, Marcial Pons, 2008, págs. 174 y ss.

⁵ La presente Nota de la Subdirección Legal de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de 11 de mayo de 2009, que llevaba por título «Nota relativa a la liquidación de la obligación de retener cuando los perceptores son no declarantes del IRPF. Inaplicación de la jurisprudencia sobre el enriquecimiento injusto» se refería concretamente a la práctica de retenciones por parte de sociedades profesionales, asumiendo por aquel entonces la Administración tributaria la línea interpretativa relativa a la existencia de simulación, al concluirse que los servicios prestados al despacho por la sociedad interpuesta debían atribuirse al socio. En efecto a juicio de la AEAT la cuota tributaria habría de exigirse al socio sin liquidar las retenciones al despacho, ya que la exigencia de cuota daría lugar a un doble pago vedado por una consolidada línea jurisprudencial elaborada al respecto por el Tribunal Supremo (TS) a través, entre otras, de sus Sentencias de 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo de 2008. En cambio la Administración tributaria descartó la aplicación del criterio de conformidad con el cual las retenciones le fuesen exigidas al despacho, procediéndose a continuación a descontarlas en la liquidación al socio, evitándose con ello cualquier eventual surgimiento de situaciones de enriquecimiento injusto. Véase en este sentido MIGUÉLEZ FREIRE, A.: «La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015 (consultado en www.laleydigital.com), quien viene a poner de manifiesto que, al amparo del criterio adoptado por la Agencia Tributaria a través de la citada Nota, se terminaba sancionando doblemente por la misma cuota, esto es, de una parte al socio sin descontar las retenciones que no fueron practicadas por el despacho, y de otra al propio despacho, por el importe de las

servicios en el seno de dicha entidad y la relación entre varias sociedades profesionales³. Y, por lo que a esta última se refiere, entre varias sociedades profesionales se han de tener presente dos situaciones de diversa consideración. En primer lugar, si la entidad tiene una consistencia real, en cuyo caso se aplicará el régimen general previsto para las operaciones vinculadas como mecanismo de corrección de las valoraciones. A este respecto se ha de precisar que el ejercicio de actividades profesionales a través de la participación en otras sociedades profesionales constituye una actividad lícita no sujeta a sospechas por el ordenamiento jurídico. Tal y como se encarga de precisar el artículo 2 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, reguladora de las Sociedades Profesionales, las actividades profesionales podrán desarrollarse «(...) bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales (...)». Añade además el artículo 4.1 a) de la citada ley que son socios profesionales «Las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma».

La segunda situación susceptible de llegar a plantearse entre varias sociedades profesionales es la relativa a si la entidad es ficticia y actúa como pantalla o refugio, en cuyo caso procedería aplicar la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo que establece el artículo 43.1 g) y h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Ahora bien la aplicación de este régimen de responsabilidad implicaría el otorgamiento de un tratamiento más atenuado que aquel que correspondería por la simulación absoluta originada. Téngase presente, por ejemplo, que el responsable no responderá de los intereses de demora ni de los recargos del obligado principal⁴.

De un tiempo a esta parte la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), a través de diversas Notas (caso, por ejemplo, de la Nota 10/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia jurídica⁵, de la Nota de 26 de marzo de 2009, del Departamento de

³ Véase a este respecto, con carácter general, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las sociedades profesionales y su régimen tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2008, págs. 15 y ss.

⁴ Véase, en este sentido, SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *El levantamiento del velo*, Marcial Pons, 2008, págs. 174 y ss.

⁵ La presente Nota de la Subdirección Legal de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de 11 de mayo de 2009, que llevaba por título «Nota relativa a la liquidación de la obligación de retener cuando los perceptores son no declarantes del IRPF. Inaplicación de la jurisprudencia sobre el enriquecimiento injusto» se refería concretamente a la práctica de retenciones por parte de sociedades profesionales, asumiendo por aquel entonces la Administración tributaria la línea interpretativa relativa a la existencia de simulación, al concluirse que los servicios prestados al despacho por la sociedad interpuesta debían atribuirse al socio. En efecto a juicio de la AEAT la cuota tributaria habría de exigirse al socio sin liquidar las retenciones al despacho, ya que la exigencia de cuota daría lugar a un doble pago vedado por una consolidada línea jurisprudencial elaborada al respecto por el Tribunal Supremo (TS) a través, entre otras, de sus Sentencias de 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo de 2008. En cambio la Administración tributaria descartó la aplicación del criterio de conformidad con el cual las retenciones le fuesen exigidas al despacho, procediéndose a continuación a descontarlas en la liquidación al socio, evitándose con ello cualquier eventual surgimiento de situaciones de enriquecimiento injusto. Véase en este sentido MIGUÉLEZ FREIRE, A.: «La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales», *Tribuna Fiscal*, núm. 277, 2015 (consultado en www.laleydigital.com), quien viene a poner de manifiesto que, al amparo del criterio adoptado por la Agencia Tributaria a través de la citada Nota, se terminaba sancionando doblemente por la misma cuota, esto es, de una parte al socio sin descontar las retenciones que no fueron practicadas por el despacho, y de otra al propio despacho, por el importe de las

Inspección Financiera, o de la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 22 de marzo de 2012, relativa a «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», a la que nos referiremos a continuación⁶), puso de manifiesto su preocupación respecto de aquellos contribuyentes que prestan servicios a través de sociedades profesionales, refiriéndose en particular la Agencia Tributaria a aquellas operaciones en las que tiene lugar la interposición de una sociedad entre la sociedad profesional y el profesional con la finalidad de llevar a cabo una disminución ilícita de la tributación sobre la base del remansamiento de rentas, el *splitting* y la deducción de gastos.

Ya en su día, a través de la aprobación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modificaban las antiguas Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en aras de otorgar un tratamiento homogéneo a las rentas procedentes de actividades económicas, se suprimió el régimen de transparencia fiscal, añadiéndose un nuevo apartado 7 al artículo 16 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS (LIS), en virtud del cual se presumía,

retenciones no practicadas. Ciertamente dicha situación se evitaría si se exigiesen retenciones únicamente al despacho no habiendo tributado el socio por las prestaciones de servicios presuntamente simuladas. En palabras de este autor «En caso de existir infracción las retenciones se sancionan doblemente, en sede del Despacho y en sede del socio (...) Si la AEAT hubiese liquidado correctamente las retenciones al Despacho con el procedimiento llamado "clásico", el resultado habría sido otro completamente distinto»; quiere decirse con ello por tanto que en este último caso tendría lugar la imposición de sanciones por la misma base, sin que exista «enriquecimiento injusto» en la cuota, ni tampoco discrepancia entre la cuota dejada de ingresar y la base de las sanciones, evitándose con ello una duplicidad de bases de sanción en el importe de las retenciones no practicadas y no produciéndose vulneración alguna de los principios de tipicidad y proporcionalidad. Igualmente en materia de retenciones se ha de hacer referencia a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de marzo de 2013 (NFJ05059), relativa también a un despacho de abogados, y a través de la cual se analizaba un supuesto en el que la AEAT liquidó las retenciones a cargo del citado despacho sin exigir la cuota, al entender aplicable la doctrina del TS sobre el enriquecimiento injusto a la que se ha hecho referencia con anterioridad, ya que se regularizaba simultáneamente el IRPF de los socios, exigiéndose además los intereses de demora e imponiéndose igualmente una sanción al Despacho retenedor. La Administración tributaria apreció la concurrencia de simulación en los servicios prestados al despacho por las sociedades de los socios, siendo posteriormente confirmado dicho criterio por el TEAC. En efecto, a pesar de no existir cuota el citado Tribunal vino a confirmar la sanción impuesta invocando la doctrina elaborada por el Alto Tribunal sobre el enriquecimiento injusto la cual, en opinión del TEAC, resultaría aplicable tanto si el retenido presentó su autoliquidación sin deducción de las retenciones como si fue la Inspección quien regularizó su tributación, tal y como sucedía en el concreto supuesto planteado. Refiriéndose al alcance de esta última Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013 (NFJ050559) opina MIGUÉLEZ FREIRE, A.: «La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales», ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com), acertadamente a nuestro juicio, que el procedimiento correcto en el presente caso hubiese sido liquidar las retenciones al despacho, exigiendo de este modo al retenedor el importe de la retención, con los correspondientes intereses de demora y sanciones que, en su caso, resultasen exigibles. Y ello sin perjuicio de proceder además, en su caso, a liquidar las cuotas de IRPF a los socios con deducción de las retenciones, más los intereses de demora y sanciones que, en su caso, fuesen procedentes.

⁶ Con carácter general a través de la citada Nota vino a reconocer la Agencia Tributaria que los medios materiales son de «escasa relevancia» frente al componente personal, adoptando así una línea interpretativa que había sido ya puesta de manifiesto por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a través de su Sentencia de 11 de octubre de 2001 [As. C-267/99 (NFJ011214)].

en el caso de sociedades cuyos ingresos procedieran en más de un 50% del ejercicio de actividades profesionales, que la retribución pactada para el socio persona física se correspondía con el valor de mercado, siempre que la entidad tuviera medios personales y materiales suficientes para desarrollar su actividad. Se admitía así cualquier retribución como de mercado dentro de las relaciones existentes entre los profesionales y su sociedad pero no en las relaciones de esta con otra sociedad, por muy baja que fuese⁷.

Tal y como se afirmaba a este respecto en la exposición de motivos de la citada ley «La desaparición de dicho régimen (transparencia fiscal), justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales (...)». Vino así a confirmarse y a ratificarse la existencia y licitud del ejercicio profesional a través de entidades, sometiéndose su régimen al tratamiento genérico establecido en la LIS.

II. EL NUEVO ARTÍCULO 27 DE LA LIRPF EN SU REDACCIÓN OTORGADA POR LA LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DE REFORMA DEL CITADO IMPUESTO

Dentro del ámbito del IRPF señala el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en su vigente redacción otorgada con efectos desde el 1 de enero de 2015 por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas mediante Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración—la de actividades económicas— 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.

En efecto, al amparo de la citada regulación, de cara a la calificación del rendimiento en cuestión como procedente de una actividad profesional será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos: que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe y que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE; y que el contribuyente se halle incluido a tal efecto en

⁷ Téngase presente a este respecto que aquella renta que quedara diferida en la sociedad habría de proyectarse en el futuro hacia los socios a través de un dividendo o de la cuota de liquidación, sin posibilidad de deducción en el ámbito de la sociedad, lo que compensaba la ventaja de mantener en la sociedad parte de los ingresos.

el Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos (RETA) o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial⁸.

En consecuencia, hallándose el contribuyente encuadrado en el régimen de autónomos, el rendimiento percibido de la sociedad habrá de calificarse, a efectos del IRPF, como un rendimiento de actividad económica. Aquellos importes que se perciban habrán de computarse como mayor rendimiento íntegro de la misma, sin perjuicio de la deducción de los gastos que, como tales, el contribuyente pueda acreditar a través de la correspondiente factura. En otro caso tendrá la consideración de rendimiento del trabajo. Incluso si los rendimientos en cuestión derivasen de la condición de socio, accionista o partícipe estaríamos en presencia de un rendimiento de capital mobiliario⁹.

⁸ A tal efecto advierte la Dirección General de Tributos (DGT) mediante contestación a Consulta V0252/2015, de 22 de enero (NFC053498), que, si bien hasta 31 de diciembre de 2014 había que analizar la casuística del caso y determinar en función de las circunstancias concurrentes si la relación que unía al socio con la sociedad era de naturaleza laboral o mercantil, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, la relación existente entre ellos se calificará como de naturaleza mercantil si la actividad de la entidad está entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE y si el contribuyente se encuentra incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. De este modo la inclusión en el RETA determina la consideración del rendimiento obtenido por el socio como actividad profesional en el IRPF, tal y como reiteraría posteriormente la propia DGT en su contestación a Consulta V1235/2015, de 23 de abril (NFC054750), relativa a la administradora única y socia de una sociedad que desarrollaba en esta las actividades propias de su objeto social, estando dada de alta por dichos servicios en el RETA. Refiriéndose a la concurrencia de este último requisito opina DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», *Actum Fiscal*, núm. 95, 2015, pág. 3, acertadamente a nuestro juicio, que «hubiera sido deseable optar por configurar un concepto fiscal propio de actividad "profesional" sin remisión alguna a conceptos y definiciones propias de otras ramas del Derecho. Nada obsta, por ejemplo –sugiere el citado autor–, para que el legislador hubiese optado por incluir entre los rendimientos de actividades económicas los obtenidos por el contribuyente de una sociedad profesional en la que este participa y presta servicios profesionales de los incluidos en la Sección Segunda del IAE, vinculándolo, o no, a un porcentaje de participación en concreto en la sociedad. O todavía más fácil; presumir, sin más, que en el ejercicio de las actividades profesionales, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción reside siempre en sede del socio, sin perjuicio de que su único destinatario sea una sociedad de servicios profesionales en las que el socio participa».

⁹ Tal y como se afirma en la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 21 de marzo de 2013 (NFJ050696) si el administrador es accionista se deben probar los servicios que se retribuyen para que no se considere retribución de fondos propios que impiden la deducción del gasto. Véase en este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Hacienda y las sociedades profesionales», *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 24 de febrero de 2015), quien precisa no obstante que ello será así siempre y cuando se trate de un socio que preste a su sociedad el mismo servicio profesional que esta última presta a su vez a terceros independientes y no tratándose de una sociedad que no presta servicios profesionales. Cabe recordar a este respecto que, con anterioridad a la modificación operada en el citado precepto de la Ley 35/2006 por la Ley 26/2014, la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 22 de marzo de 2012, relativa a «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», emitió unos criterios provisionales de interpretación del artículo 27.1 de la LIRPF, tercer párrafo, de conformidad con los cuales la calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales, a saber, la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción en sede del socio. Tal y como se ponía de manifiesto en la citada Nota a partir de un 50% de participación en el capital social de la entidad no se puede entender que concurren dichas notas, debiendo estimarse en consecuencia que existe ordenación por cuenta propia. Y, por lo que respecta a la existencia de medios de producción en sede del socio, estimó la AEAT a través de la citada Nota que, tratándose de servicios profesionales (caso, por ejemplo, de los servicios de abogacía o de asesoría)

En el supuesto de que el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador, dichas retribuciones tendrían en el IS la consideración de gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contemplara en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. En este sentido puede consultarse la contestación de la DGT a Consulta V1027/2014, de 10 de abril (NFC051069), en la que se señala que si un administrador percibe una remuneración reconocida estatutariamente¹⁰ por el desempeño de su cargo, esta resulta deducible y si, además, recibe una remuneración adicional por la realización de funciones de alto directivo, en la medida en que la suma de ambas retribuciones no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General, el gasto se deducirá igualmente¹¹. Ahora bien, no constando en los Estatutos el cargo

debe tenerse presente que el principal medio de producción reside en el propio socio, es decir, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios facilitados por la entidad adquieren una escasa relevancia frente al factor humano. Así las cosas concluía la AEAT en la citada Nota que habría de analizarse en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad así como la existencia o no de medios de producción en sede del socio, debiendo estimarse que, en ausencia de dichas notas, los socios de la entidad llevan a cabo su actividad ordenando los factores de producción por cuenta propia de conformidad con lo establecido por el artículo 27 de la LIRPF y desarrollando en consecuencia una actividad económica. En cambio concurriendo los referidos factores de dependencia y de ajenidad o bien si se careciese de los citados medios de producción los rendimientos en cuestión habrían de calificarse como de rendimientos del trabajo. Véase a este respecto DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 2. Pues bien en la actualidad, de acuerdo con los criterios de interpretación emitidos por la Subdirección General de Información y Asistencia del Departamento de Gestión de la AEAT (y a expensas de la doctrina administrativa que pueda elaborar al respecto la DGT), a resultas de la modificación operada en el artículo 27.1 de la LIRPF, tercer párrafo, por la Ley 26/2014, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el RETA, si bien para que resulte de aplicación lo anterior será necesario que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional. A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, independientemente de que por aplicación de la Regla 3.ª 3 de las citadas Tarifas (de conformidad con la cual «3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquellas») la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera. Y si el socio percibiese rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarían como de actividades profesionales. Los rendimientos por su condición de administrador habrían de considerarse rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2 e) de la LIRPF.

¹⁰ Ciertamente parece claro que, tratándose de obligaciones de carácter «estatutario», dichas obligaciones habrán de concretarse en servicios profesionales prestados por los socios en el seno de la sociedad, de manera que no existirá un ejercicio individual y externo de la actividad separado de la sociedad, sino interno y dentro de aquella, soportando esta última el riesgo económico, al margen de la responsabilidad que asuma el socio profesional. En efecto, será la sociedad profesional, y no el socio, la que soporte los riesgos económicos propios del ejercicio de su actividad, proyectándose los efectos derivados de los servicios prestados por el socio profesional en el seno de la propia sociedad dado el carácter de prestación accesoria inherente a su condición de socio.

¹¹ Se ha de precisar que en el concreto supuesto planteado el administrador percibía una remuneración por el desempeño de las labores de alta dirección. No obstante, dado que las funciones de alta dirección quedaban absorbidas por las

como retribuido la DGT interpreta que las cantidades pagadas como contraprestación por labores de alta dirección no son deducibles, en aplicación de la llamada «doctrina del vínculo», de conformidad con la cual no resulta posible superponer a la «relación societaria» de administrador una «relación contractual» de servicios que reconozca retribuciones adicionales a las estatutariamente autorizadas, rechazándose en consecuencia la compatibilidad de la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad con la de personal de alta dirección.

La retribución del correspondiente consejero delegado o consejero con funciones ejecutivas por el desempeño de funciones ejecutivas deberá ser formalizada en un contrato que exigirá de la previa aprobación por el Consejo de Administración, estableciéndose a este respecto en la Ley de Sociedades de Capital (LSC) ciertas cautelas relativas a la exigencia de mayorías reforzadas del consejo, la abstención del consejero afectado y la previsión de que el Consejo se circunscriba en su actuación a las decisiones previamente acordadas por la Junta. No obstante aquellas retribuciones que perciba el administrador por sus labores ordinarias, no encuadradas en lo anteriormente señalado, serán deducibles, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos sobre inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

Queda claro en consecuencia que la nueva regulación aprobada requiere la necesidad de establecer para estos consejeros ejecutivos su remuneración en un contrato aprobado por el propio Consejo, con una mayoría de dos tercios de sus miembros (con la ausencia y abstención de los consejeros afectados) en el que deben precisarse y concretarse todos y cada uno de los conceptos por los que el consejero vaya a ser retribuido por el desempeño de sus funciones ejecutivas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 217 y 249 de la LSC. Se atribuye así en exclusiva al Consejo de Administración la facultad o competencia para fijar y establecer la remuneración de los consejeros ejecutivos al margen de cualquier previsión estatutaria, a diferencia de lo que sucede con las reglas aplicables al resto de administradores y consejeros ordinarios¹².

funciones de administrador, estima la DGT que deberán tomarse en consideración ambas retribuciones, esto es, tanto la fijada en contraprestación por la labor de administrador como la pactada por las labores de alta dirección, a efectos del cómputo del límite estatutariamente establecido. De este modo, en la medida en que el sumatorio de las retribuciones pactadas, tanto por las labores de administrador como de alta dirección, no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General, el gasto correspondiente a ambas tendría la consideración de fiscalmente deducible.

¹² Véase a este respecto LÓPEZ-HERMOSO, J. C.: «El nuevo régimen de retribución de los administradores sociales», *Diario Expansión*, www.expansion.com, consultada el 24 de abril de 2014, quien señala a este respecto que «La retribución que el consejo acuerde forma parte de una nueva relación que se establece con los consejeros ejecutivos cuando les designa para desempeñar la gestión ordinaria de la sociedad, hallándose, de esta manera, vinculados a la sociedad por dos relaciones distintas y superpuestas, esto es, una "relación societaria de administración" y una "relación contractual de servicios"; precisa no obstante a continuación el citado autor que «El problema que se plantea con la nueva Ley, para la generalidad de sociedades de capital, es la ausencia de mecanismos legales obligatorios que garanticen el control y la deseada transparencia de los socios respecto de las retribuciones de sus consejeros ejecutivos por lo que se están alzando voces (algunas de ellas muy reputadas) en donde se califica de inaceptable el nuevo sistema legal, tal y como se desprende del literal de la Ley, argumentando que ante la ausencia de una cláusula estatutaria de retribución o previendo incluso los estatutos que el cargo de administrador es gratuito, los socios podrían encontrarse con la sorpresa de desconocidas y copiosas remuneraciones pactadas en los contratos de sus consejeros

En todo caso, y volviendo al análisis efectuado por la DGT del régimen tributario aplicable, ya con anterioridad se encargó de precisar el citado Centro Directivo mediante Resolución –V0356/2013– de 7 de febrero (NFC046645), relativa a una pyme que actuaba bajo la forma de sociedad de responsabilidad limitada, contando con un administrador, en cuyos Estatutos no se establecía el derecho a retribución de los administradores, motivo por el cual el cargo de administrador se entendía de carácter gratuito, siendo a su vez el socio mayoritario de la empresa administrador único (cargo por el que no percibía retribución alguna), prestando su trabajo a la empresa en las labores propias de su objeto social (además de asumir implícitamente con carácter secundario las funciones inherentes a la dirección de la misma), hallándose además en cumplimiento de la legislación laboral dado de alta en el RETA y percibiendo como consecuencia de su trabajo una retribución mensual, que, puesto que en el citado supuesto planteado el administrador de la sociedad ejercía, a su vez, las funciones propias de la gerencia, no resultaba posible apreciar la dualidad de relaciones, mercantil y laboral especial, en los términos previamente señalados, sino que debía concluirse que la relación mercantil prevalecía sobre la laboral especial. Y, habida cuenta de que las funciones de gerencia quedaban absorbidas por las funciones de administrador y estas eran de carácter gratuito, conforme a lo dispuesto en los Estatutos sociales debía considerarse que la retribución satisfecha al socio-administrador de la entidad, en contraprestación por las labores de alta dirección desempeñadas, respondía en realidad a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1 e) del antiguo TRLIS, al resultar superior a lo estatutariamente previsto, no siendo en consecuencia fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, aquellas retribuciones que perciba el socio administrador como contraprestación por las labores ordinarias desarrolladas en cumplimiento del objeto social de la pyme que no se encuadren en lo anteriormente señalado tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

No obstante, si el cargo de administrador fuese gratuito o si la retribución superase la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General el gasto no sería fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que superara el importe de la retribución fijada en virtud del artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), de conformidad con el cual las retribuciones de los administradores no tienen la consideración de liberalidad y, por tanto, serán deducibles cuando resulten del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad¹³. Dentro del ámbito del IRPF es-

ejecutivos aunque existan mecanismos, establecidos por la propia LSC, para que se garantice el derecho de los socios de conocer las retribuciones de sus consejeros ejecutivos».

¹³ Se ha de tener presente además lo declarado por la AN en su Sentencia de 3 de abril de 2014 en el sentido de que si en los Estatutos sociales consta que el cargo de administrador no conlleva retribución, no se admite el gasto por otros trabajos si no se prueba su efectividad mediante la correspondiente relación laboral. Dentro de la doctrina administrativa puede consultarse la contestación de la DGT a Consulta V3158/2013, de 24 de octubre (NFC049396), de conformidad con la cual el gasto correspondiente a las retribuciones pactadas con un socio-administrador o socio-consejero delegado, en la medida en que se corresponda con la contraprestación pactada por la realización de tareas productivas o profesionales a favor de la futura sociedad, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, con

taríamos entonces en presencia de un rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% o del 20% para el año 2015 y al tipo del 35% o del 19% para los años 2016 y siguientes.

En el hipotético caso de que el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral dichas retribuciones tendrían en el IS la consideración de gasto fiscalmente deducible a tenor de lo establecido en el artículo 15 e), último párrafo, de la LIS, mientras que en el IRPF estaríamos en presencia de un rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

Así se desprende además de lo declarado en su día por el TS mediante Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830), de conformidad con la cual tratándose de aquellos administradores de una sociedad con la que hubiesen suscrito un contrato laboral de alta dirección que supusiera el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), ha de entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al estimarse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, debido a que la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes. En dicho supuesto existirá una única relación,

independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la futura entidad fuera de naturaleza mercantil o laboral, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado. Por el contrario, si parte de la remuneración percibida por el socio-administrador pudiese retribuir las labores de dirección y administración propias del cargo de administrador, el gasto correspondiente a dicha retribución no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, por tratarse de una mera liberalidad, dado que, con arreglo a los estatutos de la sociedad, el cargo de administrador es gratuito y, por tanto, los importes percibidos no están retribuyendo esas funciones. Por su parte, la SAN de 8 de octubre de 2014 (NFJ057017), relativa a la calificación tributaria que habría de otorgarse a las rentas pagadas al socio administrador de una entidad que ejercía funciones de dirección, gestión, administración y representación, y con quien se había celebrado un contrato de alta dirección, puso de manifiesto que el administrador único de la entidad recurrente ostentaba un vínculo exclusivamente mercantil con esta última, dado que tal sujeto desempeñaba las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, con independencia de que existiera un contrato de alta dirección y de que se hubiesen llevado a cabo las correspondientes retenciones e ingresado las respectivas cotizaciones a la Seguridad Social. Con carácter adicional la AN rechazó la eventual recalificación como rendimiento de actividades económicas de las retribuciones obtenidas por el administrador, al no constar alta censal ni alta en el IAE, no justificando tampoco la documentación aportada la realización de una actividad económica distinta de la gestión y dirección de la sociedad. Se ha de precisar a tal efecto que la entidad recurrente no aportó prueba alguna acerca de que su socio llevara a cabo una prestación de servicios que fuera más allá de las operaciones típicas de la gerencia de una entidad correspondientes al cargo de administrador. En este sentido la cuantía percibida por el administrador constituía, en realidad, un dividendo derivado de su condición de socio, en la medida en que aquel no efectuaba actividad alguna en la entidad. Por otro lado, al no precisarse en sede estatutaria la retribución del referido cargo, el mismo se entendía ejercido de forma gratuita, no pudiendo integrarse las cantidades abonadas entre las rentas del trabajo. Acerca del alcance del citado pronunciamiento puede consultarse el trabajo de DE MIGUEL ARIAS, S.: «De nuevo sobre la calificación tributaria de las retribuciones de los socios administradores de entidades», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es).

de naturaleza mercantil, en virtud de la cual el socio, administrador único de la sociedad, desempeña la labor de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad. De este modo la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral de alta dirección, habrían de entenderse comprendidas, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley 35/2006.

Téngase presente por otra parte que, con carácter general, los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que revistan, tienen como función esencial y característica las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, por lo que se aprecia un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa. No obstante, en el supuesto de doble actividad, cuando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, en principio, y desde una perspectiva objetiva, resulta difícil apreciar la dualidad de relaciones (mercantil y laboral especial), por cuanto, a diferencia de lo que ocurre con la relación laboral común, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles.

Desde nuestro punto de vista en aquellos casos en los que un trabajador tiene una relación laboral común o de alta dirección pero no forma parte del órgano de administración, parece claro que su relación se ha de estimar como de carácter laboral. En todo caso se ha de tener presente a este respecto que la reforma de la LSC mantiene la prioridad del vínculo mercantil sobre el acuerdo de trabajo, lo que convierte a los directores de las empresas con cargos en el consejo en contratados mercantiles y no laborales. Y ello en tanto en cuanto la nueva redacción otorgada a la citada regulación obliga tanto al consejero delegado como a los consejeros ejecutivos a celebrar un contrato en el que se incluyan los aspectos que conforman sus retribuciones, siendo ratificado y aprobado por el Consejo de Administración sin necesidad de incluirlo en los Estatutos sociales y, por tanto, bajo el control de la Junta General. A tal efecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 26 de enero de 2015 declara incompatible, siguiendo la doctrina del TS (de conformidad con la cual la exclusión del ámbito laboral no viene determinada por la naturaleza de las funciones que desempeña el sujeto, sino por la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza), la condición de administrador único y alto directivo.

Si el socio o administrador percibiera retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, mientras que en el ámbito del IS habría que calificar dichas retribuciones como gasto fiscalmente deducible en el IRPF, con carácter general, tendríamos un rendimiento del trabajo personal siempre y cuando concurriesen las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad, quedando aquel sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general. En cambio si no concurriesen las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad dicho rendimiento habría de calificarse como rendimiento de actividad económica, hallándose some-

tido a retención al tipo del 19, del 15 o del 9% para el año 2015 y del 18, 15 o 9% para los años 2016 y siguientes.

Por último si el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (supuesto objeto de regulación en la actualidad por el párrafo tercero del art. 27.1 de la LIRPF), mientras que en el IS estaríamos en presencia de un gasto fiscalmente deducible, en el IRPF dichos rendimientos habrían de calificarse como rendimientos de actividad económica siempre y cuando concurren los requisitos del ya citado artículo 27.1, tercer párrafo, de la LIRPF, quedando dichos rendimientos sometidos a retención de acuerdo con las reglas generales¹⁴.

¹⁴ Este artículo 27.1 de la LIRPF, en su párrafo tercero, califica imperativamente como rendimientos procedentes de actividades económicas aquellos en los que concurren literalmente todas y cada una de las circunstancias siguientes: que provengan de una entidad de la que sea socio el receptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no; que deriven de la realización de actividades profesionales recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE por parte del socio receptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad; y que el socio receptor esté incluido en el RETA o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. A este respecto se ha de tener presente que, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 27.ª del 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 (TRLGSS), se encuentran obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejercen las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o quienes prestan 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, debiendo entenderse que en todo caso se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Y, salvo prueba en contrario, se presume que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias: que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado; que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo; y que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad. Tratándose de aquellos supuestos en los que no concurren dichas circunstancias la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad. Tal y como advierte POZUELO ANTONI, F. de A.: «Algunos efectos en los Impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA. derivados de las Leyes 26, 27 y 28 de 27 de noviembre de 2014, relativas al IRPF, IS e IVA», *RCyT. CEF*, núm. 385, 2015 (consultado en www.ceflegal.com) «Uno de los supuestos que obliga a encuadrarse en el RETA es, precisamente, la prestación de servicios de forma habitual, personal y directa. Y aunque no se refiere exactamente a que se "ordene" la actividad, pudiera entenderse implícito en la redacción». Ahora bien teniendo presente que la circunstancia de quedar encuadrado en el régimen de autónomos dentro del ámbito laboral requiere, con carácter general, la concurrencia de una participación de control en la empresa así como realizar funciones de dirección o la convivencia con el grupo familiar participe mayoritario, y dado que respecto de las sociedades profesionales se establece la obligatoriedad de la inclusión en el RETA respecto del conjunto de los socios con independencia del porcentaje de participación accionarial o de la convivencia con los restantes socios, cabe plantearse qué alcance se ha de otorgar a dicha calificación automática. Véase en este sentido ALARCÓN GARCÍA, E.: «Desengaño del mundo (tributario) y socios profesionales», *Juris & Lex*, núm. 127, 2015, pág. 19, quien se pregunta si la citada calificación automática ha de interpretarse de forma distinta para las compañías subsumidas por mandato legal en la Ley 2/2007 respecto del resto de compañías; y es que, tal y como precisa el citado autor, «únicamente son sociedades profesionales aquellas sociedades cuyo objeto social sea la realización de un servicio profesional que requiera titulación universitaria o profesional de inscripción obligatoria en un colegio profesional».

Tal y como señala además la DGT mediante contestación a Consulta V1148/2015, de 13 de abril (NFC053864), a través de la cual el citado Centro Directivo continúa la línea previamente iniciada en sus Resoluciones de 22 (NFC053498) y 26 de enero de 2015 (NFC053692)¹⁵, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios, y no ya solo a las sociedades profesionales. Y, para que se considere que las rentas en cuestión no son laborales sino procedentes de actividades económicas, tienen que darse dos condiciones básicas: de una parte, la actividad desarrollada por el socio debe ser la misma que la que efectúa la sociedad, y, de otra, ha de estar dado de alta en el RETA. Todo ello sin perjuicio de la aplicación del artículo 41 de la LIRPF sobre operaciones vinculadas, que obliga a valorar estas rentas a precio de mercado.

De este modo vuelve a recordar la DGT, al hilo de un supuesto relativo a un abogado que era a su vez socio de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto lo constituía la asesoría de empresas, que ya no se ha de atender a la casuística del caso procediendo a determinar en función de las circunstancias concurrentes si la relación que une al socio con la sociedad es o no de naturaleza laboral o mercantil. Lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF permite considerar que la relación entre ambas partes tendrá naturaleza mercantil si la actividad de la entidad se halla entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE y si el contribuyente está incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. Lo anterior significa, en consecuencia, que ya no se ha de entrar a valorar las circunstancias concurrentes en cada caso sino que, mediante la adopción de una interpretación *ope legis*, cumpliéndose los requisitos de afiliación a la Seguridad Social y de encuadramiento de la actividad en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, la actividad desarrollada será, a efectos del IRPF, una actividad económica. Y los rendimientos obtenidos por el socio de la sociedad a la que pertenezca y a la que preste sus servicios tendrán esa misma naturaleza.

Por tanto, lo dispuesto por el artículo 27 de la LIRPF no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios, debiendo di-

¹⁵ A través de esta Resolución [V0276/2015, de 26 de enero (NFC053692)] analizaba la DGT el supuesto relativo a una persona física socio de una sociedad de responsabilidad limitada que se dedicaba a la gestión laboral y confección de nóminas. El socio desarrollaba su trabajo cotizando a la Seguridad Social como trabajador autónomo, suscitándose la cuestión de cómo sería la tributación por los servicios prestados. Pues bien, de acuerdo con lo declarado por la DGT en el supuesto de que dicho socio fuera también administrador la totalidad de las retribuciones percibidas por dicho cargo entrarían dentro de la categoría de rendimientos del trabajo en el IRPF. Y, no siendo así por ser el cargo gratuito, no habría de imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del impuesto. Añade asimismo el citado Centro Directivo que, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, tendrán la consideración de rendimientos íntegros de actividades económicas cuando el dicho contribuyente esté incluido 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. En el presente caso se cumplían dichos requisitos, motivo por el cual las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

ferenciarse al respecto entre la concurrencia de dos relaciones jurídicas: de una parte, la relación entre socio y sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, lo que supone integrar sus rendimientos en el IRPF; y, de otra, la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución tiene la consideración de renta sometida al IS¹⁶.

En resumen, los servicios prestados por el socio a su sociedad únicamente podrán calificarse dentro del IRPF si aquel estuviese dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social como autónomo, en cuyo caso dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas. Concretamente para que las rentas sean consideradas como de naturaleza no laboral, esto es, como procedentes de actividades económicas, tienen que darse al menos dos condiciones: que la actividad del socio sea la misma que la desarrollada por la sociedad; y que esté dado de alta en el régimen de autónomos. En caso contrario la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal en los términos que establece la Ley 35/2006.

Subraya además la DGT a través de la citada contestación a Consulta de 13 de abril de 2015 que la ubicación de la actividad en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE ha de predicarse tanto de la actividad del socio para la sociedad como de esta, a pesar de que esté dada de alta en otra Sección del IAE. En consecuencia el elemento esencial para efectuar la labor de calificación lo constituye la naturaleza de la actividad desempeñada, al margen de cuál resulte ser la ubicación formal existente en las Tarifas. Por lo que respecta a la delimitación del ámbito subjetivo de las actividades profesionales de que se trate habrá que estar, no ya solo a las previstas dentro de la aplicación de la Ley 2/2007 sino, con carácter general, al conjunto de todas aquellas que se encuentren comprendidas dentro de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE¹⁷.

¹⁶ En efecto a juicio del citado Centro Directivo ha de diferenciarse entre dos relaciones jurídicas, a saber, la establecida entre el socio y la sociedad (en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF) y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad (cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el IS).

¹⁷ Con posterioridad a esta contestación de la DGT a Consulta de 13 de abril de 2015, y en relación con este impuesto municipal (el IAE) la DGT emitiría tres resoluciones a través de las cuales se subrayó la no sujeción a este impuesto cuando no se cumpla el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, siendo además la referida ordenación por cuenta propia, que es lo que en definitiva determina la obligación del alta en las Tarifas del IAE. Así, en su contestación a Consulta de 26 de abril de 2015, relativa a una sociedad titular de un restaurante que estaba dada de alta en el Epígrafe 671.5 de la Secc. 1.ª de las Tarifas del IAE y cuyos socios realizaban las actividades de jefe de cocina y jefe de sala, respectivamente, por las cuales percibían la correspondiente remuneración sometida a retención, cotizando en el RETA, afirmó la DGT que dichos socios de la entidad, por los citados servicios prestados a la misma como jefe de cocina y jefe de sala, respectivamente, no realizaban actividad económica alguna sujeta al IAE, dado que no se cumplía el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, no quedando en consecuencia obligados a darse de alta en epígrafe alguno de las Tarifas del Impuesto. Mediante contestación a Consulta V1306/2015, de 28 de abril (NFC054402), relativa a una sociedad limitada dedicada a la actividad de agencia de viajes cuyo administrador ejercía las mismas funciones que cualquier otro trabajador, estimó el citado Centro Directivo que aquel no realizaba una actividad económica sujeta al IAE, dado que no se cumplía el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, por lo que en dicho

Añade por otro lado la DGT en la citada contestación a la consulta que, dentro del ámbito de la imposición indirecta (IVA), los socios que prestan servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad quedarán excluidos de la aplicación del gravamen en la medida en que no concurra el elemento relativo a la ordenación de medios propios, siendo necesario a tal efecto entrar a analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. Se da así a entender por parte del citado Centro Directivo que si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional son de la sociedad, las prestaciones de servicio realizadas por el socio profesional estarán no sujetas al IVA. En cambio, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional resulta ser del socio, las prestaciones de servicio que este último realice a favor de la sociedad estarán sujetas al IVA siempre que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Como es sobradamente conocido tanto la Ley 37/1992 como la propia Directiva 2006/112/CE del Consejo subrayan el carácter independiente del desarrollo de la actividad como determinante a la hora de someter una determinada prestación de servicios al impuesto. Baste recordar además a este respecto lo declarado por el TJUE a través de sus Sentencias de 25 de julio de 1991¹⁸ y 12 de noviembre de 2009¹⁹ (relativas al sometimiento a gravamen de las actividades de los recauda-

caso no tendría que darse de alta en epígrafe alguno de las Tarifas del Impuesto. Finalmente mediante Resolución –V1310/2015– de idéntica fecha [28 de abril de 2015 (NFC054403)], referente a una persona física que era socio de una sociedad cuya actividad principal era la ingeniería, incluyendo servicios técnicos de ingeniería, y asesoramientos técnicos sobre la construcción y cuyo socio tenía al mismo tiempo la condición de trabajador y consejero, percibiendo una nómina de la sociedad por sus servicios como ingeniero de proyectos y asesoramientos técnicos de la construcción, afirmó la DGT que para determinar si el socio debe darse de alta en alguna rúbrica del IAE ha de entrar a examinarse si se cumple o no el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, que es lo que determinará el alta en las Tarifas del IAE.

¹⁸ Tal y como declaró el TJUE en la citada Sentencia de 25 de julio de 1991 [As. C-202/90 (NFJ006850)], lo esencial para determinar si existe vínculo de subordinación es averiguar si se soporta el riesgo económico de la actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende, no ya solo del importe de los ingresos, sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad, considerándose igualmente como criterio de carácter relevante el relativo a la responsabilidad del empresario, entendida esta última como la derivada de las relaciones contractuales establecidas por los profesionales en el ejercicio de su actividad.

¹⁹ A través de esta Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 [As. C-154/08 (NFJ035917)] subrayó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que debían entrar a clarificarse las siguientes cuestiones: si existe o no una actividad económica; en caso positivo, si existe o no una prestación de servicios; y, en caso asimismo afirmativo, si concurren o no vínculos de subordinación. En definitiva, estimaba el tribunal que debía entrarse a determinar si los servicios prestados por los contribuyentes constituían actividades económicas en el sentido que establecía artículo 2 de la Directiva, así como si tales actividades se realizaban con carácter independiente de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva. Y a tal efecto concluyó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo lo siguiente: «Por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay "lazo de subordinación" (...) toda vez que (...) se organizan ellos mismos (...)

dores municipales o de los registradores-liquidadores basándose en la titularidad de los medios de producción²⁰ o en la asunción del riesgo de la actividad (verdadero elemento determinante) más allá del sometimiento a las directrices administrativas en el que se desenvuelve el ejercicio de esas actividades) y de 18 de octubre de 2007 (relativa a unas personas físicas que prestaban servicios profesionales a las sociedades del mismo tipo de las que eran miembros²¹).

Sin pretender entrar a analizar en profundidad la cuestión (que no constituye el objeto del presente trabajo, el cual se centra en el ámbito de la imposición directa) estimamos que habrá de calificarse de laboral la relación si, en función de las condiciones acordadas con la sociedad, resultara que el profesional queda sometido a los criterios organizativo de aquella, no percibiendo una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de la actividad y siendo la

los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades. Para ello resulta determinante que la organización de los recursos humanos depende de cada profesional, esto es, que el personal está vinculado (a este último) por una relación laboral (...) La dependencia funcional de los profesionales respecto de la sociedad así como la sujeción de los mismos a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con (la sociedad) con respecto al (art. 4.4) de la Sexta Directiva (...) No existe relación de subordinación, toda vez que los profesionales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los ingresos, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (...), de su eficacia de los Registradores y de los medios empleados para conseguir los ingresos; es decir, que el beneficio que los profesionales obtienen de su actividad depende no solo del importe de los ingresos, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para conseguirlos». Como es sabido a resultas de lo anterior terminaría concluyendo el tribunal que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles se hallaban sujetos al IVA, al actuar estos como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en la normativa comunitaria, no concurriendo las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente, no hallándose sujetos al impuesto.

²⁰ El término «medios de producción» ya había quedado recogido con anterioridad en la Nota 1/12 de la AEAT, siendo utilizado en relación con la calificación de la renta que los socios profesionales percibían de la sociedad profesional en la que participaban. De cualquier manera lo que la DGT parece dar a entender es que si la titularidad de los medios de producción (activos principales para el ejercicio de la actividad) corresponde al socio profesional, las prestaciones de servicio que este último realice en favor de la sociedad estarán sujetas a gravamen en concepto de IVA, siempre y cuando concurren circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen vínculos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo relativo a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario. En cambio si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondiesen a la sociedad habría que entrar a analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

²¹ En este último pronunciamiento [As. C-355/06 (NFJ026440)] afirmó el TJUE lo siguiente: «Si bien la actividad desarrollada por la sociedad era realizada tan solo por el socio único de la misma y administrador, los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual (...). En consecuencia el socio único y administrador dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas (...) Quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad 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. En consecuencia, el socio 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».

sociedad la que responde frente a terceros. A este respecto no existirá subordinación si el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales para el ejercicio de la actividad. Con carácter adicional estima la DGT en dicha Resolución de 13 de abril de 2015 (NFC053864) que otros indicios habrían de venir determinados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad, siendo necesario analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad (lo que determinaría la existencia de subordinación) o si, por el contrario, es libre para organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones. En cuanto a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a fin de afirmar su independencia²², teniendo presente que, con carácter general, el riesgo económico se presume cuando una parte de sus ingresos se determinan sobre un porcentaje de sus beneficios de la entidad o sobre el volumen de facturación a los clientes. Por último declara la DGT que será necesario determinar si sobre él recae o no la responsabilidad frente a los clientes.

En definitiva, de conformidad con la línea interpretativa desarrollada por la DGT a través de esta resolución, la subordinación necesaria para que una determinada prestación de servicios se entienda desarrollada en el ámbito de una relación de dependencia laboral existirá cuando se puedan constatar la concurrencia de los siguientes indicios: que la titularidad de los medios materiales con que esta se desarrolla son de titularidad de la sociedad; que no se produce la integración del socio en la estructura organizativa de la sociedad, al no ser libre para organizar su actividad porque está sometido a las directrices de la entidad; que no soporta el riesgo económico de la actividad, debiendo tener presente a este respecto que la remuneración a comisión en función de los beneficios de la sociedad o en función de las prestaciones realizadas por el socio no supone necesariamente la asunción del riesgo y la calificación de la actividad como económica; y que no recae sobre el socio la responsabilidad contractual por el desarrollo de la actividad. Concurriendo este conjunto de requisitos la actividad deberá entenderse de naturaleza laboral, no quedando sujeta al IVA²³. En otro caso deberá estimarse que el socio desarrolla su propia actividad

²² A tal efecto resultará esencial determinar si el beneficio obtenido por aquel del desarrollo de su actividad no solo depende del importe de los ingresos, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad. En este sentido parece indudable que, tratándose de sociedades profesionales, es la sociedad y no el socio quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquella realiza y quien asume los derechos y obligaciones derivadas de las relaciones contractuales suscritas con terceros, existiendo en consecuencia un vínculo o relación de «subordinación» entre el socio y la sociedad.

²³ Con anterioridad, sin embargo, había declarado la DGT en sus contestaciones a Consultas V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726) (relativa a unos socios que suscribían con la sociedad un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligaban a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, por los que emitía la correspondiente factura) y V0179/2009, de 2 de febrero (NFC032025) (referente a unos profesionales que realizaban para la sociedad en la que participaban los trabajos propios de la actividad profesional que constituía su objeto social) que «Dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992 (...) Las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido». Añadía además la DGT en la primera de las resoluciones citadas que «En

económica, sometida a gravamen por el citado impuesto. De cualquier manera recuerda la DGT, acertadamente a nuestro juicio, que el principio de estanqueidad y la circunstancia de que el IVA constituye, como es sabido, un impuesto armonizado, con su propio régimen de calificaciones, posibilitan la casuística de que una misma actividad pueda ser entendida como laboral en el IRPF y como económica en el IVA, o al revés²⁴.

Lo declarado por la DGT en la citada contestación a la consulta se ha de añadir a lo previamente manifestado por la Administración tributaria en la Nota de 10 de febrero de 2015 emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT sobre la «incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 de la LIRPF por la Ley 26/2014,

ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad». Véase asimismo a este respecto la contestación de la DGT a Consulta V0933/2014, de 2 de abril (NFC051115), relativa a la determinación del régimen fiscal aplicable a efectos del IVA en el caso de unos servicios profesionales prestados a una sociedad por el administrador, y socio único que simultaneaba las tareas propias del cargo y otras distintas a su cargo como administrador en el supuesto de que su relación con la sociedad fuese laboral o en el caso de que se tratara de una mera prestación de servicios. Tal y como subrayó la DGT en esta última resolución los servicios prestados en régimen de dependencia laboral no están sujetos al IVA, mientras que los que se prestan como consecuencia de un contrato de prestación de servicios profesionales están sujetos al mismo; de acuerdo con lo declarado por la DGT «El hecho decisivo (...) es que quien presta los servicios soporta el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtiene trae causa no solo de sus ingresos, sino también de los gastos en que incurre por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad (...) Las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo (al IVA) en la medida en que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

²⁴ Ciertamente el concepto de empresario o profesional en el IVA no tiene por qué ser el mismo que aquel que opera en el IVA. Téngase presente además a este respecto que, tal y como ha precisado DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», *RCyT. CEF*, núm. 386, 2015, pág. 5, «En los casos, al menos, de sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, no se puede entender *sensu stricto* que el socio profesional ordene por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, "con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Tampoco concurren los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el artículo 27 de la LIRPF, no se puede considerar empresario o profesional en el IVA». No obstante, y en un sentido distinto a lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 13 de abril de 2015, entiende este autor que «parece coherente mantener un paralelismo entre la calificación de la renta obtenida a los efectos del IRPF y la sujeción al IVA de la prestación de servicios correspondiente, paralelismo que, desde la entrada en vigor de la nueva norma parece claro: rendimiento de actividad económica y correspondiente sujeción al IVA» (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 24). Añade asimismo este autor en la pág. 41 de su trabajo que «lo relevante es averiguar en cada caso si estamos o no en presencia de una sociedad de medios o, si se prefiere, ante una sociedad que no ejerce por ella misma una actividad profesional». Por último, y dentro del ámbito del IAE, concluye la DGT que habrá que atender al concepto de la ordenación por cuenta propia de la actividad, de manera que si dicha circunstancia concurre en sede de la sociedad será esta la sometida al impuesto. En cambio concurrendo en el socio, será este el obligado.

a través de la cual se concluyó que «El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial (...) Si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA (...) Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5.º de la LIVA».

Desde nuestro punto de vista, al margen de la eventual concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia, debe entrar a precisarse si concurren o no vínculos de subordinación, no debiendo bastar la circunstancia relativa a la ausencia de una relación laboral para concluir que nos hallamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. El hecho de que no concurren las notas de ajenidad y dependencia ha de determinar la ausencia de toda relación laboral. Ahora bien, cuestión distinta es que la ausencia de las referidas notas deba conducir necesariamente a que nos hallamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Estimamos además que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF no implica automáticamente que aquel adquiera la consideración de sujeto pasivo del IVA.

Estimamos además que el alcance que ofrece el concepto «riesgo económico» viene determinado por la necesaria correlación que ha de existir entre ingresos y gastos. No creemos que dicho alcance pueda reflejarse únicamente en el hecho de que la retribución que el socio perciba se encuentre vinculada al resultado de la actividad, constituyendo esta última circunstancia un simple indicio. Así las cosas, en el supuesto de que dicha retribución no estuviese vinculada al resultado de la actividad, estaríamos en presencia de un indicio de que el socio no soporta el riesgo económico inherente a la actividad que la sociedad ejerce.

Por otra parte, y dentro de la reciente doctrina jurisprudencial elaborada por nuestros tribunales de justicia, la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 26 de enero de 2015 (NFJ057487) (en virtud de la cual se resolvía un supuesto de creación por parte de unos profesionales de una sociedad a través de la cual aquellos canalizaban los servicios prestados a sus clientes con el objetivo de que fuese la sociedad –y no los profesionales– quienes los facturasen) declaró que es «legal y lícita» la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional, actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil y tributar por el IS y no por IRPF, no soportando en consecuencia la correspondiente retención. Con carácter adicional afirma el TSJ de la Región de Murcia en el citado pronunciamiento que la Administración tributaria no puede basarse, para apreciar que existe una simulación negocial dirigida a obtener un beneficio fiscal indebido en el hecho de que, concurriendo varias normas tributarias, el contribuyente se ampare en la más favorable, evitando así aquella otra de carácter más oneroso.

Inicialmente en el concreto supuesto planteado la Administración tributaria estimó que existía una «simulación negocial» destinada a obtener un beneficio fiscal indebido. Sin embargo, en opinión del TSJ de Murcia, no cabe aludir a la existencia de un principio que establezca que las actividades

económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, concurriendo por el contrario dentro de nuestro ordenamiento la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro del ámbito de la legalidad, le permita reducir su coste fiscal. Afirma a este respecto el TSJ de Murcia en su Sentencia de 26 de enero de 2015 (NFJ057487) que «La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante (...) La economía de opción no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal».

Por otra parte, y tal y como denuncia el tribunal, la regulación del conflicto en la aplicación de la norma resulta tan amplia como imprecisa, ya que a través de la misma el legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados. Añade asimismo el citado órgano judicial, por lo que interesa al objeto del presente trabajo, que «Hoy en día la situación habitual es la de un despacho colectivo de abogados, asesores y consultores en vez del despacho del abogado al uso, ya que la prestación de servicios jurídicos no puede limitarse en nuestros días a la intervención en un pleito. Por el contrario, el campo de los servicios profesionales se ha visto notoriamente ampliado, no siendo anómalo que tales servicios se presten por sociedades, sin que quepa confundir las prestaciones personales de un socio con las prestadas por una sociedad de servicios profesionales».

En opinión del TSJ de Murcia, uno de los principales parámetros susceptibles de ser tomados en consideración para considerar la concurrencia de simulación negocial en este ámbito ha de ser el relativo a la suficiencia de los medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad en cuestión. No obstante, defiende el citado tribunal que «Actualmente, esos medios están perdiendo relevancia, puesto que la informatización de nuestra sociedad ha llegado al mundo empresarial, y a esas prestaciones de servicios profesionales, de tal modo que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos se pueden realizar actividades a través de una sociedad de este tipo, sin que estas tengan a su disposición medios de gran relevancia. Así, sus limitados medios no pueden conducir a la conclusión de que no realizan una actividad propia y distinta de la del socio».

III. RECAPITULACIÓN

En relación con la delimitación del concepto de rendimientos de actividades económicas establece la vigente regulación del IRPF introducida por la Ley 26/2014 que aquellos profesionales que tengan nómina en la sociedad en la que participan (sociedad que preste servicios de naturaleza profesional), si figuran de alta en el régimen de autónomos (por ejemplo, por ostentar el cargo de administrador) tendrán que calificar sus rendimientos como actividades económicas y no como rentas del trabajo, debiendo practicar la sociedad una retención del 18 o del 19% sobre el importe de los rendimientos que satisfaga al contribuyente por la realización de

dichas actividades²⁵ incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, hallándose como ya se ha señalado el contribuyente incluido a tal efecto en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a dicho régimen especial²⁶.

Ciertamente resulta llamativo el hecho de que la ley no exija que se trate de una sociedad que preste servicios profesionales, sino que deriven de la realización por parte del contribuyente de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, debiendo tratarse por tanto de actividades que, en el supuesto de que fuesen ejercidas individualmente por el contribuyente, darían lugar a una situación de alta en el citado impuesto. Quedan en cambio excluidos aquellos supuestos de ejercicio por cuenta ajena de la profesión o asimilados, a pesar de que pueda tratarse de actividades objetivamente incluidas dentro de dicha Sección.

¿Qué criterio habría de adoptarse en relación con aquellos rendimientos obtenidos por sociedades que no prestan servicios profesionales pero que, sin embargo, satisfacen a sus socios rendimientos procedentes de la realización de dichas actividades?²⁷ Desde nuestro punto de vista, si bien a priori cabría estimar que dichos rendimientos quedarían asimismo incluidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF (siendo necesario en todo caso que dicho socio se halle encuadrado dentro del RETA o en una Mutualidad alternativa) si se considera que, de acuerdo con la vigente redacción del artículo 27 de la Ley 35/2006, únicamente tienen la consi-

²⁵ Téngase presente no obstante que, tal y como precisa el artículo 95.1 párrafo segundo del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), tratándose de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales el tipo de retención será del 9% en el periodo impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. Añade asimismo el citado precepto que «A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales (...) los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre». Cabe estimar no obstante que si el ejercicio de dichas actividades se viniese ya desarrollando con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva regulación no sería de aplicación el tipo de retención reducido. Finalmente el artículo 95.3 del RIRPF se encarga de precisar que «No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma, vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo».

²⁶ De acuerdo con la vigente regulación introducida por la Ley 26/2014 señala la DGT en su contestación a Consulta V0294/2015, de 26 de enero (NFC053702), relativa a unos socios y administradores solidarios de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la abogacía, siendo el cargo de administrador gratuito (si bien se preveía que dichos socios percibiesen retribuciones en concepto de administradores), desarrollando en todo caso estos las actividades propias de la sociedad, que en dicho supuesto se cumplían los requisitos relativos a la actividad, motivo por el cual en caso de cumplirse el requisito relativo a su inclusión por dichas actividades 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 las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

²⁷ Piénsese, por ejemplo, en el caso de un despacho de abogados con forma jurídica societaria en el que uno de sus socios es al mismo tiempo abogado, siendo abonados a este último sus honorarios correspondientes a su intervención en varios pleitos llevados por dicho despacho.

deración de rendimientos de actividades económicas aquellos que procedan de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE siempre y cuando, de cara a la realización de dichas actividades, el contribuyente se halle incluido (o deba estarlo con carácter obligatorio) en alguno de los regímenes especiales indicados con anterioridad, la conclusión final sería distinta, hallándose entonces dichos rendimientos fuera del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF. Y es que en nuestra opinión el ámbito de aplicación de este último precepto queda reducido únicamente a aquellas sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, concurriendo la obligación de darse de alta en alguno de los regímenes especiales previstos al efecto por el mero hecho de ejercer una actividad profesional²⁸.

Téngase presente además que la finalidad de la nueva regulación se concreta en la inclusión como rendimientos de actividades económicas de los obtenidos por las sociedades en las que se participa por el ejercicio de actividades profesionales, siempre que el contribuyente que la ejerza se halle incluido en alguno de los regímenes especiales establecidos al efecto, no concurriendo además las notas de ajenidad y de dependencia y residiendo en todo caso la capacitación profesional en sede del socio, dado que esta última resulta innata a la persona, siendo como tal intransferible²⁹. En efecto, la norma se refiere exclusivamente a aquellos rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

La nueva regulación incorporada a la Ley 35/2006 no exige que el contribuyente se encuentre dado de alta en la Sección Segunda del IAE, sino tan solo que realice de forma objetiva alguna de las actividades incluidas en la misma³⁰. Tampoco se requiere la concurrencia de ningún grado de participación en la sociedad de la que se perciban los rendimientos, al ser lo esencial, no la exis-

²⁸ Véase en este mismo sentido DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 6.

²⁹ Ya en su día se encargó de precisar a este respecto la DGT mediante contestación a Consulta V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726), que «(...) En ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad». Por su parte, la jurisprudencia del TS [caso, entre otras, de la Sentencia de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829)] manifestó al respecto que, tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. Y a tal efecto concluyó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que «En el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral».

³⁰ De este modo habrá que entrar a diferenciar entre aquellos supuestos en los que tenga lugar el ejercicio individual de la actividad (que exigirán estar dado de alta) y aquellos otros en los que tenga lugar el ejercicio en común de la misma (que no requerirán estar dado de alta).

tencia de un control efectivo, sino la realización de actividades profesionales por las que se deba estar incluido en alguno de los regímenes especiales previstos. A nuestro juicio este aspecto ha de ser valorado positivamente, ya que no creemos que constituya un criterio esencial el grado de participación, adquiriendo en cambio una mayor relevancia el criterio consistente en determinar a quién se ha de imputar el ejercicio de la actividad (si a la sociedad o al socio).

En todo caso quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF aquellas sociedades que desarrollan actividades de naturaleza exclusivamente empresarial, con independencia de que el socio de aquella que perciba rendimientos de la misma se halle encuadrado en el RETA en atención a su grado de control efectivo.

Por otra parte, ¿resulta de aplicación el artículo 27 de la LIRPF a las entidades en régimen de atribución de rentas? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Dicho precepto no ha de ser aplicable a las sociedades civiles de profesionales, regidas por el régimen especial recogido en los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Tal y como se encarga de precisar el artículo 88 de la citada ley, «Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos».

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior se ha de precisar a este respecto que, con efectos desde el 1 de enero de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica deberán designar un administrador de la misma cuya retribución tendrá la consideración de gasto deducible, de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Con carácter adicional aquella retribución que perciban los socios de la citada sociedad por el desarrollo de funciones distintas a las de director general, gerente o alto directivo tendrá la consideración de rendimientos del trabajo.

IV. LA INCIDENCIA DEL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES CON ANTERIORIDAD A LA APROBACIÓN DE LA LEY 27/2014

Por lo que interesa al IS, históricamente se han tratado de corregir las eventuales disfunciones existentes a través de las operaciones vinculadas, estableciéndose un régimen de valoración que partía de estimar como valor normal de mercado el señalado por entidades que efectivamente se dedicaran a la actividad profesional y no a la mera gestión patrimonial. Concretamente declaraba el artículo 16.7 de la antigua Ley 43/1995 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».

De este modo se exigían unos requisitos relativos a ingresos cuantitativos (50% de ingresos) y cualitativos (que procediesen del ejercicio de actividades profesionales), debiendo disponerse además de los medios (personales y materiales) necesarios para ejercer dichas actividades. Quedaba así configurada una presunción *iuris et de iure* de que la valoración de los servicios socio-sociedad venía determinada por el valor de mercado sobre la base de reunir determinadas condiciones objetivas la sociedad. De alguna manera tales requisitos objetivos contribuían a dotar de una mayor seguridad a la determinación siempre incierta del valor de mercado, pudiendo efectuarse a la luz de la citada regulación las siguientes reflexiones: de una parte, la supresión de la anterior especialidad existente en el trato de la renta de tales sociedades en relación a la transparencia fiscal; y, de otra, el establecimiento de una singularidad en la valoración de sus operaciones vinculadas, vinculándose el régimen de transparencia fiscal con la regulación de las operaciones vinculadas para esa realidad determinada, con la consabida supresión de la anterior especialidad del régimen de transparencia para actividades profesionales e introduciéndose otra en el seno de las operaciones vinculadas.

Con posterioridad, sin embargo, con efectos desde el 1 de diciembre de 2006 desapareció esa presunción legal al amparo de la redacción otorgada al citado precepto del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, estimándose así que la retribución del socio profesional debe corresponder al valor de mercado, no precisándose sin embargo criterio alguno destinado a determinar el valor de mercado en estos casos, ni presunción alguna. Dicha Ley 36/2006 introdujo pues una importante novedad al quedar derogada la citada previsión, equiparándose así su tratamiento al de cualquier otra operación vinculada. Con ello las exigencias de documentación genéricas pasaron a ser de aplicación, si bien la concreta realidad de tales entidades (de escaso volumen de negocio y características singulares) precisaba de una consideración específica que aumentase su seguridad y que contribuyera a suavizar los costes indirectos generados.

Fue el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado como es sabido mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, al objeto de adaptarlo a las previsiones de la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas, el encargado de otorgar una nueva redacción al artículo 16.6 del RIS, introduciéndose una presunción (que, desde nuestro punto de vista, debería haberse incorporado al texto legal, como finalmente ha terminado sucediendo) en virtud de la cual únicamente se presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en aquellos supuestos en los que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en la que participe, cumpliéndose cumulativamente los siguientes requisitos: la entidad debía ser una empresa de reducida dimensión, siendo su cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 8 millones de euros (cifra posteriormente elevada a 10 millones de euros tras la modificación introducida por el RDL 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo); más del 75% de los ingresos de la sociedad en el ejercicio debían proceder del desarrollo de la actividad profesional; la entidad debía contar con medios materiales y humanos para desarrollar su actividad (al margen de que estos pudieran consistir en una mínima capacidad intelectual); y, por último, el resultado del ejercicio, antes de deducir la retribución de los socios profesionales, debía ser positivo.

Así las cosas el citado Real Decreto 1793/2008 posibilitó la configuración en el artículo 16.6 de una regla específica destinada a la determinación del valor de dichas operaciones, pretendiéndose con ello establecer una cierta objetivación en la determinación del valor de mercado, a la vez que se eliminaron algunos costes de gestión indirecta originados en las tareas de documentación.

Ya en la exposición de motivos del citado Real Decreto 1793/2008 se adoptaron una serie de criterios destinados a estructurar la documentación exigida y relativos a la configuración de las obligaciones formales, al principio de minoración del coste para los obligados tributarios y a la garantía de la actividad de comprobación por parte Administración tributaria. Asimismo se adoptaron otros criterios de aplicación o exigencia establecidos en función de las características de los grupos empresariales y del potencial riesgo de perjuicio económico que pudiera llegar a originarse a la Hacienda Pública.

A tal efecto se afirmaba en la citada exposición de motivos, aludiéndose al régimen de obligaciones de documentación establecido, lo siguiente: «En la configuración de estas nuevas obligaciones se ha ponderado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte Administración tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios. Así, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido».

Al amparo de la citada regulación se advertía ya, de entrada, de la existencia de un especial interés en garantizar la actividad de comprobación entendida como criterio indicativo de la privatización de la misma que supone la prueba tasada, tomándose asimismo en consideración a este respecto el riesgo de perjuicio económico. En cambio, parecía omitirse otro de los efectos igualmente perseguido, como es el relativo al establecimiento de un criterio de imputación mínima a los socios profesionales.

Por otra parte, la retribución de los socios profesionales ha de determinarse en función de la contribución de los mismos a la buena marcha de la sociedad, debiendo constar por escrito los criterios cualitativos y cuantitativos aplicables. Dicha retribución no podía ser inferior al doble del salario medio de los empleados de la sociedad con funciones análogas a las de los socios profesionales. Y, no existiendo ese rango de empleados, no podría resultar inferior al doble del salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), quedando fijado el mismo a partir del 1 de enero de 2008 en 22.100 euros anuales.

El régimen establecido por el artículo 16.6 del RIS se caracterizaba por la concurrencia de los siguientes aspectos. En primer lugar, se trataba de un régimen específico que aparecía determinado (al margen de la relación de vinculación existente) por la prestación de servicios de una persona física que es socio profesional a una entidad que posee determinadas características eco-

nómicas. La sociedad profesional de referencia no es la que recibe tal calificación con arreglo a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, sino que aparece definida por otras consideraciones, básicamente económicas. Así, desde la perspectiva de su ámbito de aplicación lo esencial era la prestación de servicios profesionales por un socio, persona física, y no la condición de profesional de la sociedad. Se trataba por tanto de una realidad acotada por la concurrencia de un presupuesto de aplicación, como es la condición subjetiva del prestador. A tal presupuesto concurrían una serie de requisitos, sobre todo de la entidad y su resultado económico, tanto genéricos como particulares, los cuales debían cumplirse en todo caso.

Se trataba, en segundo término, de un régimen adocumental y objetivador cuya virtud, en principio, residía en disminuir los costes indirectos que podían llegar a producirse. Ahora bien, ha de quedar claro que ni se suprimían todas las obligaciones documentales ni únicamente se perseguía evitar costes indirectos. De este modo, con la finalidad de justificar la retribución de los socios profesionales se exigía la constancia documental de los criterios que determinan la contribución a la actividad de la sociedad. Tenía lugar así el surgimiento de una objetivación derivada, principalmente, de la composición y asignación de los rendimientos de la entidad, lo que permitía determinar la valoración. En cierta medida nos hallábamos ante un mecanismo indirecto de valoración con base en el cual resultaba posible apreciar que lo pretendido no solamente era valorar, sino asignar unos rendimientos a los socios.

En tercer lugar, constituía un régimen alternativo al general únicamente aplicable a concretas prestaciones, planteándose como una solución *ad hoc* a una realidad específica muy acotada que precisa un tratamiento propio y singular. Ahora bien la aplicación de dicho régimen no eliminaba la vigencia del general, cuya aplicación o no tiene capacidad de decidir el obligado. Se le dotaba así de un poder de configuración jurídica para aquel supuesto en el que se cumpliesen determinados requisitos normativos a los que posteriormente tendremos ocasión de referirnos.

Dicho régimen se presentaba además como un régimen opcional para el obligado, que no para la Administración. Del mismo resultaba una prueba plena esgrimible por el obligado del valor de mercado, cuyas pautas normativas aseguraban una eficacia respecto a terceros (la Administración) que vedaba la posibilidad de ulteriores correcciones. A tal efecto debía cumplirse un conjunto de requisitos de forma cumulativa, ya que en caso de no hacerlo no podría esgrimirse eficazmente ante la Administración dicho valor, pudiendo esta efectuar la corrección. Ahora bien, no todo incumplimiento presentaba la misma eficacia. Incluso cabía la posibilidad de que el obligado probase el valor de mercado de acuerdo con el régimen general de documentación. No obstante, tal y como posteriormente analizaremos al referirnos a los requisitos que debían cumplirse, la opción por dicho régimen solo resultaba posible y eficaz a partir de un umbral mínimo de renta –el doble del salario medio anual–. Por tanto se descartaba a un buen número de pequeñas sociedades profesionales a las que previsiblemente estaba dirigida dicha regulación.

Por último, nos hallábamos ante un régimen de valoración *ex post* efectuado una vez finalizado el ejercicio, y por los cálculos que se demandaban. No podía saberse de manera previa la correlación exigida entre retribuciones y gastos, ya que podría suceder que dichos gastos no fue-

sen superiores a los ingresos. Precisamente este carácter le dotaba de una cierta subsidiariedad en su aplicación, a no ser que partiese de alguna de las siguientes premisas. La primera, que se tratase de unas estructuras económicas muy consolidadas cuyos resultados se reiteraran, en donde no parecían plantearse situaciones conflictivas. Se apreciaría tal orientación cuando se exigiese unos resultados positivos, antes de deducir las retribuciones de los socios. Dicho planteamiento podía representar un grave desincentivo a las formas colegiales de actuación para momentos críticos, para actividades iniciales o ante la situación de inseguridad propia de muchos mercados. La segunda, que se partiese de la base de que, en caso de pérdidas, la sociedad renunciara a deducirse los gastos necesarios para poder aplicar este régimen ya que, de otro modo, cabría la posibilidad de que se produjese la aplicación de las correspondientes sanciones.

¿Resultaban esgrimibles tales razonamientos? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión había de ser negativa. Piénsese que en otro caso se estaría generando una cierta inseguridad en su aplicación, al tener que entrar a dilucidar acerca de la proporcionalidad que, en un futuro, deba existir entre las retribuciones y los gastos, teniendo presente a este respecto que lo evaluado no sería el valor de mercado, sino otros criterios que tienen que ver con la imputación de las rentas de la actividad profesional a los socios y que el análisis de sus requisitos nos permite terminar de dilucidar.

Dentro del artículo 16.6 del RIS se establecía una serie de requisitos concretos que debían cumplirse cumulativamente para considerar que el valor convenido en la prestación del servicio coincidía con el valor de mercado. Siguiendo en este punto a SÁNCHEZ HUETE³¹, dichos requisitos podían agruparse en dos grandes bloques, de eficacia diversa: los requisitos genéricos, que aludían a caracteres de la entidad; y los requisitos particulares, que se referían a la concreta retribución del socio profesional.

Los requisitos de carácter genérico posibilitaban evaluar de manera conjunta a la entidad, así como la retribución global por la prestación de servicios efectuadas a los socios. El eventual incumplimiento de cualquiera de ellos determinaría que ninguno de los socios pudiera acreditar que el valor convenido coincide con el valor de mercado. En cambio, incumplir los requisitos particulares, relativos a la concreta retribución de cada socio, suponía únicamente la no determinación de dicho valor de mercado respecto de alguno o algunos de ellos.

Dentro de los criterios genéricos cabía diferenciar, a su vez, entre los exigidos a la entidad y los propios del conjunto de las retribuciones. En relación con los primeros, se requería que la entidad fuese real y que no excediese de un determinado volumen de negocio. La realidad de la entidad se verifica por la concurrencia de unos medios materiales y humanos, si bien coincidimos con FALCÓN Y TELLA³² en que los medios personales y materiales que las sociedades pro-

³¹ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 57.

³² 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. A este respecto estimó por ejemplo la DGT me-

fesionales necesitan para ser consideradas como tal son prácticamente nulos, siendo suficiente a este respecto con la concurrencia de la capacidad intelectual del profesional, y resolviéndose los restantes a través de mecanismos de subcontratación. No parece, además, que pueda afirmarse la existencia de una apariencia ficticia, es decir, de una simulación, de manera tal que proceda la aplicación de las medidas correctivas propias de la responsabilidad fundamentadas en el levantamiento del velo, en lugar de acudir al régimen de las operaciones vinculadas.

Igualmente resultaba exigible que la sociedad no superara un determinado volumen económico. Y, a tal efecto, tenía lugar una remisión al régimen especial del IS que regula los incentivos fiscales para la empresa de reducida dimensión concretado por aquel entonces, como ya se ha indicado, en el hecho de poseer una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros (posteriormente incrementada hasta 10 millones de euros).

Junto a los anteriores requisitos destacaba el relativo a la exigencia de que se tratase de una entidad profesional, concretándose dicha calificación en función de una concreta estructura de ingresos. Concretamente, se exigía que sus ingresos tuviesen una determinada composición, a saber, que más del 75 % de los mismos procedieran del ejercicio de actividades profesionales. La aplicación de dicho régimen no se realizaba por el carácter profesional de la sociedad, sino por la composición de su renta. Así, por ejemplo, la mención efectuada a dicha entidad no se circunscribía a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, de 15 de marzo. Se trataba, a nuestro juicio, de una calificación estrictamente tributaria de carácter omnicompreensivo, donde lo determinante para la aplicación de dicho régimen era la prestación de servicios profesionales por un socio persona física y no, por el contrario, la condición de profesional de la sociedad. De hecho, al amparo de lo dispuesto en los artículos 16.6 del RIS y 16 del antiguo TRLIS la aplicación de dicho régimen se proyectaba igualmente sobre organizaciones que no constituyen personas jurídicas³³.

Analicemos a continuación los requisitos relativos a las retribuciones de los socios en su conjunto. Tal y como establecía el artículo 16.6 del RIS, se requería la concurrencia de una estructura de resultados de la actividad económica de la sociedad, aludiéndose concretamente a dos exigencias. En primer lugar, debía darse una determinada composición de los resultados, ya que las retribuciones de todos los socios debían tener una determinada correlación con los gastos. Concretamente los resultados del ejercicio de la actividad de la entidad debían ser positivos, antes de deducir dichas retribuciones. En definitiva, se precisaba que los ingresos menos los gastos (excluyendo el importe de las retribuciones de los socios profesionales) fuesen positivos³⁴.

dante contestación a la Consulta V1761/2009, de 27 de julio (NFC034806), relativa a un agente de publicidad colegiado que prestaba servicios de intermediación en dicho sector a través de su sociedad, que cabía considerar como medios humanos y materiales suficientes los prestados por su socia única, un despacho en su vivienda habitual y un teléfono móvil.

³³ Téngase presente que podrían llegar a existir profesionales que prestasen servicios en sociedades calificadas como tales por la Ley 2/2007 o en otro tipo de entidades que no lo sean, aplicándose en ambos casos el mismo régimen.

³⁴ A este respecto, como es lógico, por «gastos» debían entenderse los deducidos de la mención del artículo 14 del antiguo TRLIS, esto es, los necesarios relacionados con la actividad económica. ¿Habrían de quedar incluidos dentro de estos

En segundo término, se requería una determinada distribución de los resultados, ya que las retribuciones de los socios no podían ser inferiores al 85 % del resultado positivo del ejercicio antes de restar dichas retribuciones, quedando no obstante excluida de tal mención de retribución la consideración de los eventuales dividendos. Así las cosas se eliminaba la posibilidad de que pudiera tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes, ya que como máximo el 15 % del resultado positivo provendría de una actividad no profesional.

La sociedad de que se tratase debía satisfacer de manera efectiva en forma de retribución más del 85 % de su resultado positivo. Adviértase de que, al establecerse la necesidad de repartir la mayor parte de los beneficios, se estaba exigiendo imputar las rentas, de manera análoga a aquello que sucedía con el extinto régimen de transparencia fiscal, si bien cabía efectuar a este respecto determinadas precisiones. Por ejemplo, dicho requisito resultaba ajeno a la determinación del valor de mercado, hallándose directamente conectado con el establecimiento de un régimen de imputación directa de los beneficios de la sociedad a los socios. Ahora bien, tal y como ha precisado GARCÍA NOVOA³⁵, se trataba de una imputación decidida por la entidad, teniendo en consideración la cuantía de las retribuciones que debía asignar, de manera que si no lo efectuara de dicho modo se corría el riesgo de que la Administración procediese a ajustar el resultado. Era por tanto la propia entidad la que, al objeto de evitar los riesgos de los ajustes y la imposición de las sanciones, distribuía los beneficios.

Por lo que respecta a los criterios particulares, a través de los mismos se estaba haciendo referencia a las condiciones que cada uno de los socios profesionales debía cumplir para que la valoración se considerara acorde a la de mercado. Se originaba así un juicio individualizado respecto de cada uno de los socios. Y, en el supuesto de que uno de ellos no reuniese dichos requisitos, ello no obstaría para que otros sí lo hiciesen.

¿Cuáles eran los dos criterios rectores establecidos al efecto? Básicamente dos: uno destinado a que la contribución de los socios profesionales fuese eficaz a la marcha de la sociedad (criterio de carácter documental); y otro referente a los eventuales asalariados que realizasen análogas funciones (criterio de carácter comparativo). Mientras el primero de ellos procura que no se retribuya más de lo que corresponda a su aportación a la marcha de sociedad, el segundo limita el que no se cobre menos.

El servicio prestado por el socio profesional debía ser eficaz en la prosecución del objeto social y proporcionado según los criterios retributivos señalados. A tal efecto su contribución a

gastos las amortizaciones? En nuestra opinión la respuesta a dicha cuestión habría de ser negativa ya que, de cara a la deducción de estas, se siguen unas reglas específicas, poseyendo una denominación y un tratamiento separado. En cambio, dentro de estos gastos sí que habría que incluir la retribución de los trabajadores de la entidad los cuales, a pesar de que realicen funciones análogas, no son socios profesionales vinculados. Y es que en dicho ámbito, y al objeto de evitar el desarrollo de una comprobación administrativa, podrían llegar a producirse determinadas distorsiones tales como la renuncia a la deducción de gastos para poder aplicar dicho régimen. En todo caso los principales gastos habrán de serlo las retribuciones de los socios, admitiéndose únicamente después de su aplicación los resultados negativos de la entidad.

³⁵ GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2010 (consultado en www.aranzadigital.es).

la buena marcha de la sociedad se valora según criterios básicamente cualitativos previamente documentados. Y, a pesar de que la constancia de tales aspectos podrá ser genérica, habría de ser suficiente para determinar una valoración de los servicios recibidos. Dichos servicios han de quedar destinados a cumplir los objetivos propios de la entidad, no debiendo tratarse de retribuciones estratégicas³⁶. Adicionalmente se dotaba de una eficacia y de protección reforzada a dicho requisito, ya que su incumplimiento, en tanto que constituyese parte de la obligación de aportación de documentación fiscal, podría originar una sanción.

Al amparo del criterio cuantitativo al que anteriormente se hecho referencia debía compararse la retribución del socio profesional con la de los asalariados que realizasen funciones análogas, de manera que no fuese inferior en dos veces su salario medio. Por «funciones análogas» debía entenderse, además de la semejanza en las tareas³⁷, la semejanza en la dedicación y periodicidad. Y, en el supuesto de que no existiesen asalariados a comparar de manera subsidiaria, se exigía que la retribución no fuese inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes.

Con carácter general tuvo lugar la sustitución de la obligación documental general por otra consistente en justificar que se cumplían los requisitos, convirtiendo lo que constituía un informe en un conjunto de pruebas³⁸ y no pudiendo efectuarse dicha actividad hasta que no se inicie la comprobación administrativa. El referido informe documental se sustituyó así por otro en el que se hiciese constar: la identificación de las personas o entidades y de las operaciones; y la declaración formal de que se verificaban el conjunto de requisitos establecidos en el artículo 16.6 del RIS³⁹.

³⁶ A la exigencia de dicha documentación se refirió ya en su día el artículo 10.2 de la Ley 2/2007, de conformidad con el cual «Los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables».

³⁷ En relación con esta semejanza de circunstancias señaló el TS en su Sentencia de 6 de febrero de 2008 (NFJ028277) que, tratándose de operaciones vinculadas, resulta adecuada la práctica del ajuste siempre y cuando se cumpla el requisito de la equiparación (en el presente caso de los productos) atendiendo al precio existente en varias empresas del mercado, a pesar de que sean pocos los sujetos pasivos intervinientes. En esta misma línea pueden consultarse las SSAN de 4 de julio de 2002 (NFJ014063), en la que se afirma que «En operaciones vinculadas la valoración a precios de mercado exige que se trate de operaciones homogéneas y, demostrado que el precio fue superior, no procede incrementarlo en los intereses presuntos por precio aplazado», de 1 de febrero de 2001 (NFJ010531), en la que se señaló que «En operaciones vinculadas es obligado atender a circunstancias similares que no se dan entre ventas en exclusiva de la matriz y ventas de otros productos» y de 12 de febrero de 2000, afirmándose en este último pronunciamiento que «En préstamos vinculados es obligado que la Administración pruebe el interés de un mercado concreto similar en el tiempo y en el espacio, sin que se admita aplicar un tipo legal sin otra motivación».

³⁸ Véase, en este sentido, BADÁS CEREZO, J.: «Simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas», *Revista de Información Fiscal*, núm. 101, 2010, pág. 51.

³⁹ Tuvo lugar por tanto un cambio de naturaleza en la documentación prevista el cual, sin embargo, solo se refería a las prestaciones de servicios profesionales efectuadas entre socio y sociedad, afectando únicamente a las operaciones vinculadas de dicha naturaleza. Ahora bien si entre el socio y la sociedad se realizase cualquier otro tipo de operación vinculada distinta de la prestación de servicios profesionales las obligaciones de documentación aplicables serían las generales.

Se establecía pues un umbral mínimo de ingresos que determinaba la aplicación de dicho régimen. Ahora bien, ¿Qué sucedía en el supuesto de que no se alcanzase dicho mínimo? En tal caso las sociedades de escasa renta no podían acogerse a la opción que le ofrecía dicha regulación, pudiendo llegar a originarse una cierta discriminación por el hecho de no poseer rentas, al no poder optar por un régimen de valoración que dote de seguridad y que evite los costes de gestión del régimen general.

En definitiva, de lo que se trata es de una valoración de cada socio, no de cada una de las operaciones. Y, dado que los citados criterios establecían, con carácter global y para el ejercicio en cuestión, que la aportación y retribución del socio fuese o no acorde al mercado (no tratándose de juicios concretos de cada una de sus operaciones), podía llegar a producirse la coexistencia de operaciones valoradas con arreglo a mercado con otras que no lo estuviesen, siendo el resultado de todas ellas las que merecen una sola calificación.

Repárese, por otro lado, en el hecho de que la delimitación efectuada de la sociedad profesional no coincidía con la realizada por la Ley 2/2007. Adoptaba concretamente el legislador un concepto expansivo y abierto que permitía acoger a entidades que podrían no tener la consideración de sociedad profesional según tal normativa, calificándose a la sociedad profesional por el resultado económico, no por la composición del capital o por el objeto de la misma.

Siendo valoradas las prestaciones del profesional concurría una variable de difícil resolución, en la medida en que tenía lugar una estimación de tareas donde la cualidad personal poseía gran importancia. Y es que, tal y como declarase el TJUE en su Sentencia de 11 de octubre de 2001 [As. C-267/99 (NFJ011214)], refiriéndose a las actividades profesionales «Tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales».

En la práctica, la ausencia de parámetros comparativos de servicios en los que adquieren una gran relevancia las cualidades personales contribuye a dotar de una considerable inseguridad y dificultad a su valoración.

Por otra parte, la exigencia de que las retribuciones de los socios profesionales no resultaran inferiores al 85 % del resultado positivo de la entidad conllevaba una imputación directa al IRPF como renta, suponiendo la existencia de una imputación mínima, la cual habría de ser en todo caso positiva. Cabe plantearse, a este respecto, hasta qué punto dicho tratamiento en el ámbito de las operaciones vinculadas implicaba el retorno a la aplicación de una especie de técnica de transparencia fiscal para las sociedades profesionales, al pretenderse que fuese dentro del impuesto propio del socio donde la renta acabara siendo gravada⁴⁰.

⁴⁰ Debe precisarse no obstante que, a diferencia de lo que sucedía en el extinto régimen de la transparencia fiscal, en el que se imputaban los beneficios estuvieran o no distribuidos, en el presente caso se obligaba a su imputación como

En cierta medida el citado régimen establecido se planteaba como un mecanismo objetivo de determinación del precio de mercado que, si bien ahorraba costes indirectos de gestión, planteaba algunos defectos que incidían sobre dicha apariencia, tales como que la preocupación principal no era fijar los precios de mercado sino la imputación de los resultados sociales a los socios personas físicas o el hecho de que se adoptara una perspectiva preventiva respecto de sociedades instrumentales de manera reiterativa e innecesaria, ya que en las operaciones vinculadas se partía de la propia realidad social. Dichas operaciones, por lo que a los socios profesionales se refiere, terminaban configurándose como una institución heterogénea e híbrida al posibilitar la consecución de finalidades diversas a la propia de valoración, condicionándose la voluntad de la entidad bajo pena de la admonición de los efectos negativos tributarios y sancionadores. Tuvo lugar así la configuración de una regulación que perseguía, más que entrar a valorar una concreta operación, evitar prácticas elusivas, pudiendo llegar a quedar vulnerada la voluntad de la sociedad.

Pues bien, cumpliéndose los requisitos anteriormente indicados se presumía que la retribución del socio era la normal de mercado cuando esta representase, al menos, el 85 % del resultado del ejercicio previo a la deducción de tal retribución. La base sobre la que debía aplicarse el referido 85 % habría de adaptarse con la finalidad de excluir el rendimiento derivado de inversiones que pudiera haber realizado la sociedad, incluso aunque se hubiesen financiado con la renta derivada de los servicios profesionales facturados. Y, en sentido inverso, no podían deducirse los gastos, incluida la amortización, derivados de la adquisición de elementos patrimoniales adquiridos para satisfacer las necesidades personales del socio y su familia⁴¹.

Adviértase, no obstante, de que la presunción anteriormente indicada, y que se proyecta sobre la determinación de la renta, únicamente opera en favor de los socios ya que, cumpliéndose los requisitos de la misma, queda excluida la posibilidad de ajustes por la Inspección en función del valor de mercado. Y ello con independencia de que, en el supuesto de que el conjunto de

retribución so pena de no considerar acorde al mercado la valoración de las prestaciones. Y mientras que, al amparo del régimen de la transparencia fiscal, se pretendía evitar el uso exclusivamente fiscal de la persona jurídica (ya fuera porque poseyese un tipo menor para determinadas rentas, por permitir un régimen mayor de gasto deducible o por posibilitar prácticas para diferir rentas o alterar su imputación, originándose a tal efecto un levantamiento del velo a efectos fiscales con el fin de contemplar y tratar directamente la realidad del sustrato societario, prescindiéndose así de cualquier decisión autónoma de la entidad para determinar la estructura de sus resultados y su distribución), en virtud del presente mecanismo la sociedad debía decidir la retribución de los socios profesionales, si bien esta aparecía condicionada al ser positiva y exigírsele unos mínimos cuantitativos. No se trataba de una decisión libre ya que, en caso contrario, operarían los ajustes tributarios y se generarían los riesgos de imponer una sanción, al bastar la mera inexactitud documental.

⁴¹ De este modo parece razonable estimar que pudiera utilizarse la sociedad profesional como sociedad de mera tenencia de bienes, facturando el socio profesional (o, en su caso, el conjunto de socios) a la sociedad y declarando como rendimiento profesional (o del trabajo) al menos el 85 % del resultado derivado de la actividad profesional canalizada a través de aquella. Ahora bien en el supuesto de que, por ejemplo, la vivienda del socio o de sus familiares estuviese a nombre de la sociedad, la utilización de la misma supondría también una operación vinculada que exigiría la facturación por la sociedad de un alquiler de mercado, sin que tal alquiler pueda computarse para calcular la base sobre la que se aplique el 85 %.

los socios no llegase al 85 %, pueda excluirse también la regularización administrativa probando que las retribuciones aplicadas responden a criterios de mercado de acuerdo con lo previsto en los métodos generales de valoración de las operaciones vinculadas⁴².

En resumen, puede llegar a suceder que el obligado tributario estime que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada. Ahora bien, tal y como establecía el último apartado del artículo 16 del RIS (que dotaba de un especial tratamiento a las relaciones vinculadas existentes entre aquellas sociedades que prestan servicios profesionales y sus socios) para ello sería necesario el cumplimiento de las siguientes condiciones. En primer lugar, que la entidad fuese una de las previstas en el antiguo artículo 108 del TRLIS, así como que más del 75 % de sus ingresos del ejercicio procediesen del desarrollo de actividades profesionales, contando con los medios materiales y humanos adecuados y siendo positivo 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.

En segundo término, sería necesario que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no fuese inferior al 85 % del resultado previo anteriormente indicado. Y, finalmente, se requeriría que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumpliera los siguientes requisitos: que se determinara en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, figurando por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables; y que dicha cuantía no resultara ser inferior a dos veces el salario medio de aquellos asalariados de la sociedad que cumplieran funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos la cuantía de las citadas retribuciones no podría ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del RIRPF. Ha de precisarse no obstante que el incumplimiento de este último requisito en relación

⁴² Véase a este respecto FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», ob. cit., pág. 14, para quien la referida exclusión de ajustes cuando se aplica la citada presunción o cuando el importe cobrado por el socio se ajusta al valor de mercado de los servicios profesionales prestados resultaría igualmente aplicable en aquellos casos en los que nos hallamos ante una «cadena» de sociedades profesionales; en palabras del citado autor «Se trata de los supuestos en que existe una sociedad X con varios profesionales, los cuales participan en dicha sociedad X a través de otras sociedades también profesionales (A, B, C, etc.), cuyo capital pertenece en exclusiva a cada uno de los profesionales (o a estos con sus familiares directos), de modo que la sociedad X factura a los clientes finales, y las sociedades profesionales de cada socio (las llamadas en la nota de Inspección sociedades interpuestas) facturan a su vez a la sociedad X. En estos casos también se aplica la presunción, si bien entiendo que la misma no puede quedar diluida como consecuencia de la cadena de sociedades profesionales. Por tanto, si la sociedad X cumple los requisitos de ser de reducida dimensión, que más del 75 % de sus ingresos procedan de actividades profesionales, etc., y la cantidad que llega efectivamente a los profesionales (socios de A, B, C, etc.) supera el 85 %, resulta de aplicación la presunción reglamentaria. Es decir, el 85 % deberá calcularse en estos casos sobre la base del resultado contable de la sociedad X, antes de los pagos realizados a las sociedades A, B, C, etc., y dicho 85 % debe alcanzarse, para que se aplique la presunción, por los profesionales (personas físicas), sin que baste que las sociedades de estos alcancen tal porcentaje».

con alguno de los socios-profesionales no impediría la aplicación de lo previsto al efecto respecto de los restantes socios-profesionales.

Mediante Sentencia de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877) declaró el TS, al hilo de la determinación del valor de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, que el citado artículo 16.6 del RIS, relativo como hemos visto a las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, en su redacción otorgada por el Real Decreto 1793/2008, establecía un sistema de valoración simplificado aplicable a empresas de reducida dimensión de carácter facultativo o potestativo que establece una presunción de coincidencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Así las cosas estimó el tribunal que su aplicación no resultaba obligatoria para el obligado tributario, no hallándose sometido al principio de reserva de ley y no vulnerando el principio constitucional de libertad de empresa. Añadió además el tribunal que dicho precepto no constituía una presunción *iuris et de iure* a la que se refiere el artículo 8 a) de la LGT, siquiera porque su aplicación no resultaba obligatoria para el obligado tributario, de manera que no le alcanzaba la reserva de ley contemplada en el citado precepto.

El Alto Tribunal rechazó pues la infracción del principio de reserva de ley, en tanto en cuanto el citado precepto reglamentario constituía una presunción de coincidencia entre el valor convenido y el valor de mercado utilizable con carácter opcional por el obligado tributario, cuando concurren los requisitos previstos en el mismo. Tal y como estimó el Tribunal, el hecho de que el artículo 16.6 del RIS afectara a elementos esenciales del tributo y contemplase reglas específicas para las operaciones entre las sociedades profesionales y sus socios profesionales no suponía, necesariamente, la ilegalidad del precepto, por cuanto la naturaleza jurídica que cupiese atribuir a su contenido también era relevante. Dicho precepto reglamentario no constituía una presunción *iuris et de iure*, siquiera sea porque su aplicación no era obligatoria para el obligado tributario, por lo que no le alcanzaba la reserva de ley contemplada en él. Añadía asimismo el tribunal en el citado pronunciamiento que «La libertad de empresa constitucionalmente protegida no puede verse amenazada por un régimen especial optativo para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas entre sociedades profesionales y sus socios. Bastaría que el obligado tributario no se acogiera al mismo para situarse en las mismas condiciones que el resto de sus competidores. Si la regulación específica del régimen especial no responde a sus objetivos o pretensiones, solo tendría que acogerse al régimen general. Y la mera especulación sobre la aplicabilidad espuria del artículo 16.6 del RIS carece de entidad jurídica para fundamentar una eventual vulneración de la libertad de empresa».

A la luz de esta regulación llevada a cabo sobre las sociedades que prestan servicios profesionales eran varias las cuestiones que podían suscitarse. Por ejemplo, ¿cuál podía ser la razón por la que aquellas sociedades que prestaran esta clase de servicios y que no registrasen beneficios quedaran excluidas del ámbito de protección del artículo 16.6 del RIS? Téngase presente que, de acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, podía perderse la protección respecto de aquellas operaciones vinculadas correspondientes al mismo ejercicio en el que no se hubiese registrado un

resultado positivo, procediéndose en consecuencia a la práctica del oportuno ajuste y sin posibilidad alguna de presentar la correspondiente documentación, con el consiguiente riesgo de sanción⁴³.

El hecho de que para poderse conservar la protección que brindaba el artículo 16.6 del RIS los socios profesionales hubieran de repartir, vía salarios o retribuciones, al menos el 85% del resultado positivo correspondiente al ejercicio suscitaba, además, diversas dudas relativas, por ejemplo, al sistema que habría de seguirse para calcular los salarios mes a mes con la finalidad de poder cumplir con la referida exigencia si se desconociese a lo largo del año el signo y el importe concreto del que constituiría el resultado del ejercicio⁴⁴.

No parecía, además, que se hallase conectada con los criterios derivados de la regla de la libre competencia (principio que, como hemos indicado, inspira el régimen de las sociedades vinculadas) la exigencia en virtud de la cual aquellas sociedades en las que la totalidad del personal asalariado lo constituyan socios profesionales deban imputarse como ingresos anuales mínimos un determinado importe.

Adviértase, por otra parte, de que no se trataba en el presente caso de reglas previstas para sociedades que tuviesen la condición de profesionales de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sino que podían aplicarse a sociedades que ejerciesen una actividad profesional, al menos en lo que represente el 75% de sus ingresos. Debido a ello dichas reglas podían igualmente utilizarse para determinar el valor de mercado, por ejemplo, en sociedades de intermediación y en sociedades de medios.

Como se ha señalado dos eran los requisitos establecidos. El primero de ellos, relativo al monto total a distribuir entre los socios-profesionales, y el segundo referido a la cantidad que se asignase a cada uno. Así, como se ha indicado, se requería que la sociedad repartiese en concepto de retribuciones a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, al menos, el 85% del beneficio social. Ahora bien, al señalarse que la retribución habría de percibirse por prestación de servicios se estaba excluyendo que tal cantidad se repartiese en concepto de dividendos.

En segundo término, se requería que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales se determinara en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario a tal efecto que constasen por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables y que tal cantidad no fuese inferior al doble del

⁴³ Incluso, tal y como apunta CAAMAÑO ANIDO, M. A.: «Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas», *RCyT*. CEF, núm. 311, 2009, pág. 42, podía llegar a darse el caso de que determinadas sociedades de profesionales se viesen obligadas a imputarse unos ingresos «irreales» o a renunciar a una determinada provisión legítima al objeto de evitar tener que registrar pérdidas en un determinado ejercicio, perdiendo en consecuencia la protección que establece el precepto reglamentario.

⁴⁴ Incluso podría llegar a suceder que, a final de año, hubiera que realizar una serie de pagos complementarios (o bien dejar de efectuar determinadas retribuciones) entre los socios de cara a que la suma total de las retribuciones supere el 85% de los resultados positivos.

salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplieren funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos la cuantía de las citadas retribuciones no podría ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del RIRPF.

¿Cuál fue la razón de ser de la regulación adoptada respecto de la presunción del valor normal de mercado en las prestaciones de servicios socio-sociedad en las sociedades profesionales? Como hemos tenido oportunidad de precisar la exigencia de que un 85 % de los rendimientos netos de la sociedad profesional se distribuya entre los socios profesionales para que las prestaciones de servicios de estos se presuman realizadas a valor de mercado toma en consideración un elemento (el volumen de beneficio distribuido) ajeno a la configuración del valor de la prestación socio-sociedad, que dependerá de diversos factores tales como el prestigio del profesional, el precio que cobre por la prestación de servicios similares cuando los presta al tercero o incluso el precio que la sociedad cobre del cliente cuando facture la prestación de tal servicio.

Desde nuestro punto de vista el fundamento de dicha regulación no es otro que la consideración de las sociedades de profesionales como un instrumento de interposición y como un centro de imputación de gastos. Y, en atención a dicha consideración, se «obliga» a la sociedad profesional a tener que repartir la mayor parte de sus beneficios, lo que podría terminar descapitalizándola, en contra de la pretensión de incentivar la capitalización recogida en el artículo 4.2 de la citada Ley 2/2007 que exige, en lugar de que al menos tres cuartas partes del capital esté en manos de socios profesionales, que simplemente los profesionales tengan el 51 %⁴⁵.

Para finalizar, y a pesar de lo declarado por el TS en la citada Sentencia de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877), cabe preguntarse hasta qué punto la citada regulación reglamentaria no excedía del desarrollo de la ley y de las habilitaciones que en ella se contienen a este respecto, ejerciéndose un control tributario sobre estas sociedades de profesionales en las que la potestad reglamentaria (que, por otro lado, se puede manifestar y alterar sin necesidad de cumplir las formalidades de la ley) termina incidiendo incluso en el ámbito de la política retributiva, probablemente con la finalidad de evitar aquello que la Administración haya podido calificar como «alternativas fiscales».

En suma se trataba de un régimen que planteaba importantes dudas y que, en nuestra opinión, debía ser objeto de modificación, al menos en relación con las cuestiones anteriormente indicadas, lo que finalmente ha terminado produciéndose.

⁴⁵ Esta regulación contrasta con aquella otra que establecía, por ejemplo, el artículo 45.2 del antiguo Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), que garantizaba mejor la seguridad jurídica. Señalaba concretamente el citado precepto, refiriéndose a la prestación de servicios socio-sociedad en el ámbito de las sociedades profesionales, 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 por 100 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».

V. ALCANCE DEL CONJUNTO DE REFORMAS INTRODUCIDAS TRAS LA APROBACIÓN DE LA LEY 27/2014

En primer lugar, la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, introduce una nueva regulación del régimen de la «patrimonialidad sobrevenida», disponiendo su artículo 5 (tras entrar a precisar que se entiende por entidad patrimonial, que no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que no esté afecto a una actividad económica) que no se computarán como elementos no afectos a la actividad el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o ciertos valores, siempre que se hayan generado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores. Tal y como ha precisado CAAMAÑO ANIDO⁴⁶, se trata de una redacción mucho más restrictiva que la regla homónima (la patrimonialidad sobrevenida) recogida en la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), al limitarse la naturaleza de los bienes y derechos que no se tomarán en consideración a los efectos de la llamada patrimonialidad sobrevenida (dinero, derechos de crédito y ciertos valores, nada más), restringiéndose el importe de los beneficios no distribuidos de los dos últimos años.

En definitiva el nuevo artículo 5.1 de la LIS, relativo al «concepto de actividad económica y entidad patrimonial» establece, de una parte, el concepto de actividad económica con carácter general precisando el alcance del citado término tratándose de arrendamiento de inmuebles en unas condiciones muy similares a como se establece en el IRPF, esto es, exigiendo únicamente una persona con contrato laboral y jornada completa. En efecto, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica se elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Añade asimismo el citado artículo 5.1 de la LIS que «En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo».

⁴⁶ CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT*. CEF, núm. 380, 2014, pág. 73. Refiriéndose a la nueva regulación inicialmente proyectada en este punto señala el citado autor que «No estamos seguros de que el redactor del proyecto de la LIS haya sido consciente de estos dos extremos: 1. De la vis expansiva que adquiere implícitamente el nuevo régimen de la patrimonialidad sobrevenida. Nótese que tras la entrada en vigor de la nueva LIS muchos centenares de empresas caerán en el régimen de entidades patrimoniales, con las indeseables consecuencias de diverso orden fiscal que ello comporta. 2. De la incidencia que va a tener sobre el reparto de beneficios. Está claro que el plazo de los dos años se va a traducir en que habrá que repartir con frecuencia beneficios a fin de evitar que la tesorería acumulada conduzca a la empresa al régimen de las entidades patrimoniales. Esperemos, en fin, que el propuesto régimen de la patrimonialidad sobrevenida para la LIS no arrastre al legislador a llevarla al IP y, en consecuencia, al ISD».

Por su parte el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, tal y como se ha precisado con anterioridad, establece el concepto de entidad patrimonial, concepto ya conocido en años anteriores, que había desaparecido de la norma, de manera que en aquellos casos en los que se necesitaba acudir el mismo entraba en juego una remisión al artículo 4.8 de la LIP. Insistimos en que la Ley 27/2014 señala que se entenderá por entidad patrimonial (y que, por tanto, no realiza una actividad económica) aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no se halle afecto a una actividad económica.

Dicho concepto de entidad patrimonial toma como punto de partida el de aquellas sociedades que no realizan actividad económica y cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, esto es, aquellas entidades en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica. A estos efectos por valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica se ha de tomar el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o bien, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (CCom.), con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el que se deduzca de la media de los balances trimestrales consolidados.

En todo caso, de cara a determinar dicho valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores que se hayan realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

Con carácter adicional a efectos de determinar los referidos valores no se computarán los siguientes: los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias; los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas; los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto; y aquellos que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración de patrimonial. Dicha condición se determinará teniendo en cuenta todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Adviértase de que, a diferencia de lo que sucedía al amparo del régimen anterior (en la que quedaba definido el concepto de entidad patrimonial), la normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades. En consecuencia la citada delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación al objeto de modificar la tributación de la entidad en cuestión respecto de la aplicación de determinadas reglas especiales.

Dispone, por otra parte, el artículo 6 de la nueva LIS, relativo a la atribución de rentas, que:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, 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, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

Queda claro en consecuencia que, con efectos desde el 1 de enero de 2015, las sociedades civiles que tengan objeto mercantil⁴⁷ (cualquiera que sea su forma, y a excepción de las sociedades profesionales, agrícolas y artesanales, que en todo caso constituyen sociedades civiles, en atención a su objeto) tienen la consideración de sujetos pasivos del IS⁴⁸. Se excluyen así aquellos

⁴⁷ Ahora bien, tal y como recuerda FALCÓN Y TELLA, R.: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015 (consultado en www.aranzadidigital.es), este tipo de sociedades no existe. De acuerdo con la argumentación ofrecida por el citado autor las sociedades pueden clasificarse en civiles o mercantiles en función de su objeto, es decir, de la actividad que la sociedad desarrolla o se propone desarrollar; y, por lo que a las sociedades civiles se refiere, estas habrán de serlo, en atención a lo dispuesto por el artículo 1.670 del Código Civil (CC), por el objeto a que se consagren, añadiendo además el citado precepto que, por su objeto, las sociedades civiles podrán revestir todas las formas reconocidas por el CCom., en cuyo caso les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del CC. A tal efecto concluye este autor su razonamiento afirmando que «La única forma de dar contenido a la expresión "sociedad civil con objeto mercantil", como nuevo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, es entender que la misma se refiere a las sociedades civiles (es decir con objeto civil) inscritas en el Registro Mercantil. Actualmente es caso de las sociedades profesionales, que tienen un objeto civil específico (el ejercicio en común de actividades profesionales, ya sea directamente o a través de la participación en otras sociedades profesionales), según el artículo 2 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, y respecto a las que el artículo 8 de la misma Ley prevé su inscripción obligatoria en el Registro Mercantil, con la que "adquirirá la sociedad profesional su personalidad jurídica"».

⁴⁸ Por su parte, el artículo 8.3 de la LIRPF, en su redacción otorgada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dispone que «No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes». Tal y como se ha encargado de precisar FALCÓN Y TELLA, R.: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es), refiriéndose nuevamente a la imprecisión terminológica de la que adolece la nueva regulación, no es necesario excluir a estas entidades del ámbito de los contribuyentes al no tener la consideración de persona física, recayendo por el contrario esta última sobre sus miembros o partícipes, pero no sobre la entidad en sí misma salvo la herencia yacente; matiza asimismo el citado autor a este respecto que «En el caso de las sociedades civiles ocurre, además, que la redacción aprobada excluye solo a las que no estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades, cuando es evidente que las sociedades civiles que sean sujetos del Impuesto sobre Sociedades también quedan excluidas del IRPF pues no se puede ser contribuyente del IS y del IRPF a la vez, y en este último solo son contribuyentes las personas físicas».

supuestos de mera cotitularidad, tenencia y arrendamiento de bienes, siempre que dichas actividades no se lleven a cabo de forma mercantil.

Por lo que interesa de manera particular al objeto de nuestro análisis la Ley 27/2014 establece unas reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18.6 de la LIS:

«A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 101 de esta Ley, más del 75 por ciento 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.

b) 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.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º 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.

2.º No sea 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.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen».

El artículo 18.6 de la LIS modifica, por tanto, varios de los requisitos necesarios para estimar que el valor convenido coincide con el valor de mercado tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio profesional persona física a una entidad vinculada. De entrada la vigente regulación se extiende a todo tipo de sociedades de profesionales, resultando de aplicación con independencia del signo del resultado del ejercicio previo a las deducciones de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.

La nueva regulación establece así una regla especial de valoración prevista para las prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada de conformidad con la cual el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales, contando con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad; y 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 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

Adviértase, por tanto, de que, tratándose de prestaciones de servicios efectuadas por socios profesionales, se equipara el valor convenido y el valor de mercado cuando las operaciones se realicen con entidades vinculadas, estableciéndose las siguientes modificaciones. De entrada, tiene lugar la eliminación del requisito relativo al resultado positivo, dejándose de exigir 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. Y, en segundo término, se establece una reducción del resultado del umbral mínimo de las retribuciones totales de los socios profesionales, reduciéndose al 75 % (recuérdese que con anterioridad era el 85 %) el resultado del umbral referido, previo a la deducción de las retribuciones de la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. En efecto, se reduce del 85 al 75 % el porcentaje que ha de ser observado para determinar la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad. Esta modificación antes se encontraba contenida en el RIS y ahora pasa a regularse en la LIS, lo que a nuestro juicio hubiera sido deseable desde un primer momento.

Por otra parte, se introduce un conjunto de límites relativos a la cuantía de las retribuciones de los socios-profesionales, modificándose los mismos y, en caso de incumplimiento de los re-

quisitos por parte de alguno de los socios-profesionales, permitiéndose que el resto que los cumplan puedan aplicar esta regla. Concretamente se minorará del 2 al 1,5 el coeficiente multiplicador sobre el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. Y se sustituye la referencia a dos veces el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes previstos en el artículo 11 del RIRPF por la de cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

En aquellos supuestos en los que la existencia de vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad el porcentaje de participación se eleva del 5 al 25%. En este sentido la reforma operada restringe el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación⁴⁹, eliminando además la jerarquía de métodos contenida en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre y cuando se respeten el principio de libre competencia.

Y, por lo que respecta a la retribución que el contribuyente perciba en concepto de administrador, dispone el artículo 15 e) de la LIS que no tendrán la consideración de donativos o liberalidades 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. Significa ello, por tanto, que las retribuciones efectuadas a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección tendrán en todo caso la consideración de gasto deducible, a pesar de que los Estatutos de la sociedad en cuestión contemplen el carácter gratuito del cargo. Ahora bien, en el supuesto de que la sociedad optase por su retribución de cara al ejercicio de funciones como alto directivo lo razonable será que los propios Estatutos de la sociedad prevean el carácter retribuido del cargo, evitándose con ello la calificación de no deducible por aplicación de lo establecido en el artículo 15 f) de la LIS, que considera como gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico⁵⁰.

⁴⁹ Téngase presente a este respecto que la experiencia derivada de la aplicación práctica de la regulación introducida por la Ley 36/2006 había puesto de manifiesto la necesidad de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad. Finalmente, la Ley 27/2014, a diferencia del criterio inicialmente adoptado en el Anteproyecto de Ley, decidió no recuperar un supuesto de vinculación que figuraba con anterioridad a la Ley 36/2006, como es el supuesto de la vinculación de hecho, esto es, el ejercicio del poder de decisión de una entidad sobre otra. Desde nuestro punto de vista se trata de un criterio acertado, dada la enorme litigiosidad que la aplicación del citado criterio hubiera podido llegar a originar.

⁵⁰ Tal y como se afirma en la STS de 6 de mayo de 2013 (NFJ051721) las retribuciones a consejeros, cumpliendo los requisitos mercantiles, encajan sin dificultad en el concepto de gasto deducible, incluso por la vía de la distribución de resultados. A este respecto se ha de tener presente además lo declarado por el TEAC mediante Resolución de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056565) en el sentido de que no existe posibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección con la de administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad. De acuerdo con una reiterada jurisprudencia de las Salas de lo Civil y Social del TS, dada la identidad de funciones que realizan ambos (personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración o administradores), la delimitación no puede realizarse en atención a la actividad desarrollada, sino que debe atender a la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad, primando en consecuencia la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad. Y, con base en ello, concluyó el TEAC en la

En resumen, la nueva LIS desvincula por la retribución de los administradores del régimen de operaciones vinculadas. En efecto, el artículo 18.2 b) de la Ley 27/2014 excluye de manera expresa como supuesto de vinculación las operaciones realizadas por una entidad y sus consejeros o administradores en lo relativo a la retribución derivada del ejercicio de sus funciones⁵¹.

citada resolución que no existía periodo de generación de aquella renta en que consistía la indemnización, no teniendo además dicha remuneración la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a la vista de las circunstancias tasadas por la norma. Ya con anterioridad había precisado el TEAC en su Resolución de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674), dictada a resultas de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, y tras tomar en consideración lo declarado por la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) (en virtud de la cual se rechazó la deducibilidad de lo pagado al administrador de una sociedad limitada en la que aquel participaba en el 97,16%, considerándose como liberalidad al no constar en los estatutos que fuera cargo retribuido, al margen de que debiera tributar por el IRPF), que «En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo».

⁵¹ Como es sabido con carácter general los Estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo de los administradores, de manera que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la Junta de Accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento. Tradicionalmente la Dirección General del Registro y del Notariado (DGRN) ha declarado a este respecto que no es suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de esta, debiendo constar la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias en los Estatutos con toda certeza y ser también claramente determinable su base. No obstante, en su Resolución de 19 de febrero de 2015 (NCR006111) señala la DGRN en los Estatutos tan solo ha de figurar el aspecto cualitativo, es decir, los conceptos retributivos, no siendo obligatorio poner el aspecto de cuantificación de una cantidad completa, al margen de que este último pueda figurar si así se desea. A este respecto ya en su Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (NFJ046340) el TS se encargó de precisar, refiriéndose a la retribución admisible de los administradores sociales, que el artículo 1.255 del CC establece la libertad de pactos, procediendo a fijar además unos límites a estos pactos en virtud de los cuales estos no han de ser contrarios a la moral y el orden público, no debiendo ocasionar además un perjuicio al tercero. En aquellos casos en los que estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables tales pagos no podrán ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuándo estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales. De este modo una concreta entidad podrá retribuir a sus administradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no podrán exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impidan su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño. A este respecto la STS de 5 de febrero de 2015 (NFJ057567), refiriéndose a la cuestión relativa a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, tras efectuar un repaso de la jurisprudencia anterior del tribunal, vuelve a reiterar el criterio mayoritario de conformidad con el cual las retribuciones abonadas sin estar recogido ese particular en los Estatutos sociales no son deducibles, constituyendo una liberalidad. Tal y como subraya el tribunal en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada resulta improcedente la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. De este modo a través de la presente STS con-

La Ley 27/2014 confiere rango legal a las reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales contempladas con anterioridad a nivel reglamentario en el artículo 16 del RIS, si bien introduciendo determinadas modificaciones. Así, tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio-profesional, persona física a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado si se cumplen los siguientes requisitos. En primer lugar, que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y se cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad, eliminándose la limitación establecida en la norma reglamentaria anteriormente vigente de conformidad con la cual 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. En segundo término, 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 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios⁵².

Por último, como hemos tenido ocasión de analizar, se requiere que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: que 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; y que no sea inferior a 1,5 veces (anteriormente 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. En otro caso la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a cinco veces (anteriormente eran dos veces) el IPREM. Como contrapartida se mantiene la previsión de que el incumplimiento de este último requisito en relación con alguno de los socios-profesionales no impida la aplicación de lo previsto respecto de los restantes socios-profesionales.

tinúa su doctrina recogida, entre otras, en las Sentencias de 30 de octubre de 2013 (NFJ052827) y 2 de enero de 2014 (NFJ053476), en virtud de la cual, en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, resulta improcedente la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los Estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. Como es sabido a través de los citados pronunciamientos el Alto Tribunal consideró como gastos no deducibles las retribuciones de administradores y consejeros cuando los Estatutos establecen la gratuidad del cargo, aludiéndose a tal efecto al adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio. La necesidad de estar a la constancia de una retribución en los Estatutos sociales no constituye una cuestión de «necesidad» del gasto, sino de su «legalidad», debiendo atender a la normativa que refiere el resultado contable a las normas del Código de Comercio, lo que impide admitir el gasto. Debe advertirse, no obstante, de que la citada sentencia presenta el voto particular de uno de los magistrados, a través del cual se pone de manifiesto que, en un supuesto como el de autos, en que los Estatutos contemplaban la onerosidad del cargo, no cabe hablar de liberalidad si la retribución finalmente abonada supera el límite estatutario.

⁵² Recuérdese que con anterioridad este límite era fijado por el RIS en el 85%.

Inspección Financiera, o de la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 22 de marzo de 2012, relativa a «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», a la que nos referiremos a continuación⁶), puso de manifiesto su preocupación respecto de aquellos contribuyentes que prestan servicios a través de sociedades profesionales, refiriéndose en particular la Agencia Tributaria a aquellas operaciones en las que tiene lugar la interposición de una sociedad entre la sociedad profesional y el profesional con la finalidad de llevar a cabo una disminución ilícita de la tributación sobre la base del remansamiento de rentas, el *splitting* y la deducción de gastos.

Ya en su día, a través de la aprobación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modificaban las antiguas Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en aras de otorgar un tratamiento homogéneo a las rentas procedentes de actividades económicas, se suprimió el régimen de transparencia fiscal, añadiéndose un nuevo apartado 7 al artículo 16 de la antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS (LIS), en virtud del cual se presumía,

retenciones no practicadas. Ciertamente dicha situación se evitaría si se exigiesen retenciones únicamente al despacho no habiendo tributado el socio por las prestaciones de servicios presuntamente simuladas. En palabras de este autor «En caso de existir infracción las retenciones se sancionan doblemente, en sede del Despacho y en sede del socio (...) Si la AEAT hubiese liquidado correctamente las retenciones al Despacho con el procedimiento llamado "clásico", el resultado habría sido otro completamente distinto»; quiere decirse con ello por tanto que en este último caso tendría lugar la imposición de sanciones por la misma base, sin que exista «enriquecimiento injusto» en la cuota, ni tampoco discrepancia entre la cuota dejada de ingresar y la base de las sanciones, evitándose con ello una duplicidad de bases de sanción en el importe de las retenciones no practicadas y no produciéndose vulneración alguna de los principios de tipicidad y proporcionalidad. Igualmente en materia de retenciones se ha de hacer referencia a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de marzo de 2013 (NFJ05059), relativa también a un despacho de abogados, y a través de la cual se analizaba un supuesto en el que la AEAT liquidó las retenciones a cargo del citado despacho sin exigir la cuota, al entender aplicable la doctrina del TS sobre el enriquecimiento injusto a la que se ha hecho referencia con anterioridad, ya que se regularizaba simultáneamente el IRPF de los socios, exigiéndose además los intereses de demora e imponiéndose igualmente una sanción al Despacho retenedor. La Administración tributaria apreció la concurrencia de simulación en los servicios prestados al despacho por las sociedades de los socios, siendo posteriormente confirmado dicho criterio por el TEAC. En efecto, a pesar de no existir cuota el citado Tribunal vino a confirmar la sanción impuesta invocando la doctrina elaborada por el Alto Tribunal sobre el enriquecimiento injusto la cual, en opinión del TEAC, resultaría aplicable tanto si el retenido presentó su autoliquidación sin deducción de las retenciones como si fue la Inspección quien regularizó su tributación, tal y como sucedía en el concreto supuesto planteado. Refiriéndose al alcance de esta última Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013 (NFJ050559) opina MIGUÉLEZ FREIRE, A.: «La AEAT sanciona dos veces por las retenciones no practicadas: el caso de los despachos profesionales», ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com), acertadamente a nuestro juicio, que el procedimiento correcto en el presente caso hubiese sido liquidar las retenciones al despacho, exigiendo de este modo al retenedor el importe de la retención, con los correspondientes intereses de demora y sanciones que, en su caso, resultasen exigibles. Y ello sin perjuicio de proceder además, en su caso, a liquidar las cuotas de IRPF a los socios con deducción de las retenciones, más los intereses de demora y sanciones que, en su caso, fuesen procedentes.

⁶ Con carácter general a través de la citada Nota vino a reconocer la Agencia Tributaria que los medios materiales son de «escasa relevancia» frente al componente personal, adoptando así una línea interpretativa que había sido ya puesta de manifiesto por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a través de su Sentencia de 11 de octubre de 2001 [As. C-267/99 (NFJ011214)].

en el caso de sociedades cuyos ingresos procedieran en más de un 50% del ejercicio de actividades profesionales, que la retribución pactada para el socio persona física se correspondía con el valor de mercado, siempre que la entidad tuviera medios personales y materiales suficientes para desarrollar su actividad. Se admitía así cualquier retribución como de mercado dentro de las relaciones existentes entre los profesionales y su sociedad pero no en las relaciones de esta con otra sociedad, por muy baja que fuese⁷.

Tal y como se afirmaba a este respecto en la exposición de motivos de la citada ley «La desaparición de dicho régimen (transparencia fiscal), justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes se les aplicará el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales (...).» Vino así a confirmarse y a ratificarse la existencia y licitud del ejercicio profesional a través de entidades, sometiéndose su régimen al tratamiento genérico establecido en la LIS.

II. EL NUEVO ARTÍCULO 27 DE LA LIRPF EN SU REDACCIÓN OTORGADA POR LA LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DE REFORMA DEL CITADO IMPUESTO

Dentro del ámbito del IRPF señala el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), en su vigente redacción otorgada con efectos desde el 1 de enero de 2015 por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas mediante Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración—la de actividades económicas— 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.

En efecto, al amparo de la citada regulación, de cara a la calificación del rendimiento en cuestión como procedente de una actividad profesional será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos: que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe y que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE; y que el contribuyente se halle incluido a tal efecto en

⁷ Téngase presente a este respecto que aquella renta que quedara diferida en la sociedad habría de proyectarse en el futuro hacia los socios a través de un dividendo o de la cuota de liquidación, sin posibilidad de deducción en el ámbito de la sociedad, lo que compensaba la ventaja de mantener en la sociedad parte de los ingresos.

el Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos (RETA) o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial⁸.

En consecuencia, hallándose el contribuyente encuadrado en el régimen de autónomos, el rendimiento percibido de la sociedad habrá de calificarse, a efectos del IRPF, como un rendimiento de actividad económica. Aquellos importes que se perciban habrán de computarse como mayor rendimiento íntegro de la misma, sin perjuicio de la deducción de los gastos que, como tales, el contribuyente pueda acreditar a través de la correspondiente factura. En otro caso tendrá la consideración de rendimiento del trabajo. Incluso si los rendimientos en cuestión derivasen de la condición de socio, accionista o partícipe estaríamos en presencia de un rendimiento de capital mobiliario⁹.

⁸ A tal efecto advierte la Dirección General de Tributos (DGT) mediante contestación a Consulta V0252/2015, de 22 de enero (NFC053498), que, si bien hasta 31 de diciembre de 2014 había que analizar la casuística del caso y determinar en función de las circunstancias concurrentes si la relación que unía al socio con la sociedad era de naturaleza laboral o mercantil, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, la relación existente entre ellos se calificará como de naturaleza mercantil si la actividad de la entidad está entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE y si el contribuyente se encuentra incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. De este modo la inclusión en el RETA determina la consideración del rendimiento obtenido por el socio como actividad profesional en el IRPF, tal y como reiteraría posteriormente la propia DGT en su contestación a Consulta V1235/2015, de 23 de abril (NFC054750), relativa a la administradora única y socia de una sociedad que desarrollaba en esta las actividades propias de su objeto social, estando dada de alta por dichos servicios en el RETA. Refiriéndose a la concurrencia de este último requisito opina DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», *Actum Fiscal*, núm. 95, 2015, pág. 3, acertadamente a nuestro juicio, que «hubiera sido deseable optar por configurar un concepto fiscal propio de actividad "profesional" sin remisión alguna a conceptos y definiciones propias de otras ramas del Derecho. Nada obsta, por ejemplo –sugiere el citado autor–, para que el legislador hubiese optado por incluir entre los rendimientos de actividades económicas los obtenidos por el contribuyente de una sociedad profesional en la que este participa y presta servicios profesionales de los incluidos en la Sección Segunda del IAE, vinculándolo, o no, a un porcentaje de participación en concreto en la sociedad. O todavía más fácil; presumir, sin más, que en el ejercicio de las actividades profesionales, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción reside siempre en sede del socio, sin perjuicio de que su único destinatario sea una sociedad de servicios profesionales en las que el socio participa».

⁹ Tal y como se afirma en la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 21 de marzo de 2013 (NFJ050696) si el administrador es accionista se deben probar los servicios que se retribuyen para que no se considere retribución de fondos propios que impiden la deducción del gasto. Véase en este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Hacienda y las sociedades profesionales», *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 24 de febrero de 2015), quien precisa no obstante que ello será así siempre y cuando se trate de un socio que preste a su sociedad el mismo servicio profesional que esta última presta a su vez a terceros independientes y no tratándose de una sociedad que no presta servicios profesionales. Cabe recordar a este respecto que, con anterioridad a la modificación operada en el citado precepto de la Ley 35/2006 por la Ley 26/2014, la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 22 de marzo de 2012, relativa a «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», emitió unos criterios provisionales de interpretación del artículo 27.1 de la LIRPF, tercer párrafo, de conformidad con los cuales la calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales, a saber, la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción en sede del socio. Tal y como se ponía de manifiesto en la citada Nota a partir de un 50% de participación en el capital social de la entidad no se puede entender que concurren dichas notas, debiendo estimarse en consecuencia que existe ordenación por cuenta propia. Y, por lo que respecta a la existencia de medios de producción en sede del socio, estimó la AEAT a través de la citada Nota que, tratándose de servicios profesionales (caso, por ejemplo, de los servicios de abogacía o de asesoría)

En el supuesto de que el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador, dichas retribuciones tendrían en el IS la consideración de gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contemplara en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. En este sentido puede consultarse la contestación de la DGT a Consulta V1027/2014, de 10 de abril (NFC051069), en la que se señala que si un administrador percibe una remuneración reconocida estatutariamente¹⁰ por el desempeño de su cargo, esta resulta deducible y si, además, recibe una remuneración adicional por la realización de funciones de alto directivo, en la medida en que la suma de ambas retribuciones no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General, el gasto se deducirá igualmente¹¹. Ahora bien, no constando en los Estatutos el cargo

debe tenerse presente que el principal medio de producción reside en el propio socio, es decir, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios facilitados por la entidad adquieren una escasa relevancia frente al factor humano. Así las cosas concluía la AEAT en la citada Nota que habría de analizarse en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad así como la existencia o no de medios de producción en sede del socio, debiendo estimarse que, en ausencia de dichas notas, los socios de la entidad llevan a cabo su actividad ordenando los factores de producción por cuenta propia de conformidad con lo establecido por el artículo 27 de la LIRPF y desarrollando en consecuencia una actividad económica. En cambio concurriendo los referidos factores de dependencia y de ajenidad o bien si se careciese de los citados medios de producción los rendimientos en cuestión habrían de calificarse como de rendimientos del trabajo. Véase a este respecto DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 2. Pues bien en la actualidad, de acuerdo con los criterios de interpretación emitidos por la Subdirección General de Información y Asistencia del Departamento de Gestión de la AEAT (y a expensas de la doctrina administrativa que pueda elaborar al respecto la DGT), a resultas de la modificación operada en el artículo 27.1 de la LIRPF, tercer párrafo, por la Ley 26/2014, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el RETA, si bien para que resulte de aplicación lo anterior será necesario que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional. A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, independientemente de que por aplicación de la Regla 3.ª 3 de las citadas Tarifas (de conformidad con la cual «3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección Segunda de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquellas») la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la Sección Primera. Y si el socio percibiese rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarían como de actividades profesionales. Los rendimientos por su condición de administrador habrían de considerarse rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2 e) de la LIRPF.

¹⁰ Ciertamente parece claro que, tratándose de obligaciones de carácter «estatutario», dichas obligaciones habrán de concretarse en servicios profesionales prestados por los socios en el seno de la sociedad, de manera que no existirá un ejercicio individual y externo de la actividad separado de la sociedad, sino interno y dentro de aquella, soportando esta última el riesgo económico, al margen de la responsabilidad que asuma el socio profesional. En efecto, será la sociedad profesional, y no el socio, la que soporte los riesgos económicos propios del ejercicio de su actividad, proyectándose los efectos derivados de los servicios prestados por el socio profesional en el seno de la propia sociedad dado el carácter de prestación accesoria inherente a su condición de socio.

¹¹ Se ha de precisar que en el concreto supuesto planteado el administrador percibía una remuneración por el desempeño de las labores de alta dirección. No obstante, dado que las funciones de alta dirección quedaban absorbidas por las

como retribuido la DGT interpreta que las cantidades pagadas como contraprestación por labores de alta dirección no son deducibles, en aplicación de la llamada «doctrina del vínculo», de conformidad con la cual no resulta posible superponer a la «relación societaria» de administrador una «relación contractual» de servicios que reconozca retribuciones adicionales a las estatutariamente autorizadas, rechazándose en consecuencia la compatibilidad de la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad con la de personal de alta dirección.

La retribución del correspondiente consejero delegado o consejero con funciones ejecutivas por el desempeño de funciones ejecutivas deberá ser formalizada en un contrato que exigirá de la previa aprobación por el Consejo de Administración, estableciéndose a este respecto en la Ley de Sociedades de Capital (LSC) ciertas cautelas relativas a la exigencia de mayorías reforzadas del consejo, la abstención del consejero afectado y la previsión de que el Consejo se circunscriba en su actuación a las decisiones previamente acordadas por la Junta. No obstante aquellas retribuciones que perciba el administrador por sus labores ordinarias, no encuadradas en lo anteriormente señalado, serán deducibles, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos sobre inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

Queda claro en consecuencia que la nueva regulación aprobada requiere la necesidad de establecer para estos consejeros ejecutivos su remuneración en un contrato aprobado por el propio Consejo, con una mayoría de dos tercios de sus miembros (con la ausencia y abstención de los consejeros afectados) en el que deben precisarse y concretarse todos y cada uno de los conceptos por los que el consejero vaya a ser retribuido por el desempeño de sus funciones ejecutivas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 217 y 249 de la LSC. Se atribuye así en exclusiva al Consejo de Administración la facultad o competencia para fijar y establecer la remuneración de los consejeros ejecutivos al margen de cualquier previsión estatutaria, a diferencia de lo que sucede con las reglas aplicables al resto de administradores y consejeros ordinarios¹².

funciones de administrador, estima la DGT que deberán tomarse en consideración ambas retribuciones, esto es, tanto la fijada en contraprestación por la labor de administrador como la pactada por las labores de alta dirección, a efectos del cómputo del límite estatutariamente establecido. De este modo, en la medida en que el sumatorio de las retribuciones pactadas, tanto por las labores de administrador como de alta dirección, no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General, el gasto correspondiente a ambas tendría la consideración de fiscalmente deducible.

¹² Véase a este respecto LÓPEZ-HERMOSO, J. C.: «El nuevo régimen de retribución de los administradores sociales», *Diario Expansión*, www.expansion.com, consultada el 24 de abril de 2014, quien señala a este respecto que «La retribución que el consejo acuerde forma parte de una nueva relación que se establece con los consejeros ejecutivos cuando les designa para desempeñar la gestión ordinaria de la sociedad, hallándose, de esta manera, vinculados a la sociedad por dos relaciones distintas y superpuestas, esto es, una "relación societaria de administración" y una "relación contractual de servicios"; precisa no obstante a continuación el citado autor que «El problema que se plantea con la nueva Ley, para la generalidad de sociedades de capital, es la ausencia de mecanismos legales obligatorios que garanticen el control y la deseada transparencia de los socios respecto de las retribuciones de sus consejeros ejecutivos por lo que se están alzando voces (algunas de ellas muy reputadas) en donde se califica de inaceptable el nuevo sistema legal, tal y como se desprende del literal de la Ley, argumentando que ante la ausencia de una cláusula estatutaria de retribución o previendo incluso los estatutos que el cargo de administrador es gratuito, los socios podrían encontrarse con la sorpresa de desconocidas y copiosas remuneraciones pactadas en los contratos de sus consejeros

En todo caso, y volviendo al análisis efectuado por la DGT del régimen tributario aplicable, ya con anterioridad se encargó de precisar el citado Centro Directivo mediante Resolución –V0356/2013– de 7 de febrero (NFC046645), relativa a una pyme que actuaba bajo la forma de sociedad de responsabilidad limitada, contando con un administrador, en cuyos Estatutos no se establecía el derecho a retribución de los administradores, motivo por el cual el cargo de administrador se entendía de carácter gratuito, siendo a su vez el socio mayoritario de la empresa administrador único (cargo por el que no percibía retribución alguna), prestando su trabajo a la empresa en las labores propias de su objeto social (además de asumir implícitamente con carácter secundario las funciones inherentes a la dirección de la misma), hallándose además en cumplimiento de la legislación laboral dado de alta en el RETA y percibiendo como consecuencia de su trabajo una retribución mensual, que, puesto que en el citado supuesto planteado el administrador de la sociedad ejercía, a su vez, las funciones propias de la gerencia, no resultaba posible apreciar la dualidad de relaciones, mercantil y laboral especial, en los términos previamente señalados, sino que debía concluirse que la relación mercantil prevalecía sobre la laboral especial. Y, habida cuenta de que las funciones de gerencia quedaban absorbidas por las funciones de administrador y estas eran de carácter gratuito, conforme a lo dispuesto en los Estatutos sociales debía considerarse que la retribución satisfecha al socio-administrador de la entidad, en contraprestación por las labores de alta dirección desempeñadas, respondía en realidad a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1 e) del antiguo TRLIS, al resultar superior a lo estatutariamente previsto, no siendo en consecuencia fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, aquellas retribuciones que perciba el socio administrador como contraprestación por las labores ordinarias desarrolladas en cumplimiento del objeto social de la pyme que no se encuadren en lo anteriormente señalado tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación.

No obstante, si el cargo de administrador fuese gratuito o si la retribución superase la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General el gasto no sería fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que superara el importe de la retribución fijada en virtud del artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), de conformidad con el cual las retribuciones de los administradores no tienen la consideración de liberalidad y, por tanto, serán deducibles cuando resulten del desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad¹³. Dentro del ámbito del IRPF es-

ejecutivos aunque existan mecanismos, establecidos por la propia LSC, para que se garantice el derecho de los socios de conocer las retribuciones de sus consejeros ejecutivos».

¹³ Se ha de tener presente además lo declarado por la AN en su Sentencia de 3 de abril de 2014 en el sentido de que si en los Estatutos sociales consta que el cargo de administrador no conlleva retribución, no se admite el gasto por otros trabajos si no se prueba su efectividad mediante la correspondiente relación laboral. Dentro de la doctrina administrativa puede consultarse la contestación de la DGT a Consulta V3158/2013, de 24 de octubre (NFC049396), de conformidad con la cual el gasto correspondiente a las retribuciones pactadas con un socio-administrador o socio-consejero delegado, en la medida en que se corresponda con la contraprestación pactada por la realización de tareas productivas o profesionales a favor de la futura sociedad, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, con

taríamos entonces en presencia de un rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% o del 20% para el año 2015 y al tipo del 35% o del 19% para los años 2016 y siguientes.

En el hipotético caso de que el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral dichas retribuciones tendrían en el IS la consideración de gasto fiscalmente deducible a tenor de lo establecido en el artículo 15 e), último párrafo, de la LIS, mientras que en el IRPF estaríamos en presencia de un rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

Así se desprende además de lo declarado en su día por el TS mediante Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830), de conformidad con la cual tratándose de aquellos administradores de una sociedad con la que hubiesen suscrito un contrato laboral de alta dirección que supusiera el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), ha de entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al estimarse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, debido a que la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes. En dicho supuesto existirá una única relación,

independencia de que la relación existente entre el socio-administrador y la futura entidad fuera de naturaleza mercantil o laboral, siempre y cuando dicho gasto cumpla los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado. Por el contrario, si parte de la remuneración percibida por el socio-administrador pudiese retribuir las labores de dirección y administración propias del cargo de administrador, el gasto correspondiente a dicha retribución no tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, por tratarse de una mera liberalidad, dado que, con arreglo a los estatutos de la sociedad, el cargo de administrador es gratuito y, por tanto, los importes percibidos no están retribuyendo esas funciones. Por su parte, la SAN de 8 de octubre de 2014 (NFJ057017), relativa a la calificación tributaria que habría de otorgarse a las rentas pagadas al socio administrador de una entidad que ejercía funciones de dirección, gestión, administración y representación, y con quien se había celebrado un contrato de alta dirección, puso de manifiesto que el administrador único de la entidad recurrente ostentaba un vínculo exclusivamente mercantil con esta última, dado que tal sujeto desempeñaba las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, con independencia de que existiera un contrato de alta dirección y de que se hubiesen llevado a cabo las correspondientes retenciones e ingresado las respectivas cotizaciones a la Seguridad Social. Con carácter adicional la AN rechazó la eventual recalificación como rendimiento de actividades económicas de las retribuciones obtenidas por el administrador, al no constar alta censal ni alta en el IAE, no justificando tampoco la documentación aportada la realización de una actividad económica distinta de la gestión y dirección de la sociedad. Se ha de precisar a tal efecto que la entidad recurrente no aportó prueba alguna acerca de que su socio llevara a cabo una prestación de servicios que fuera más allá de las operaciones típicas de la gerencia de una entidad correspondientes al cargo de administrador. En este sentido la cuantía percibida por el administrador constituía, en realidad, un dividendo derivado de su condición de socio, en la medida en que aquel no efectuaba actividad alguna en la entidad. Por otro lado, al no precisarse en sede estatutaria la retribución del referido cargo, el mismo se entendía ejercido de forma gratuita, no pudiendo integrarse las cantidades abonadas entre las rentas del trabajo. Acerca del alcance del citado pronunciamiento puede consultarse el trabajo de DE MIGUEL ARIAS, S.: «De nuevo sobre la calificación tributaria de las retribuciones de los socios administradores de entidades», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2015 (consultado en www.aranzadigital.es).

de naturaleza mercantil, en virtud de la cual el socio, administrador único de la sociedad, desempeña la labor de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad. De este modo la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral de alta dirección, habrían de entenderse comprendidas, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley 35/2006.

Téngase presente por otra parte que, con carácter general, los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que revistan, tienen como función esencial y característica las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, por lo que se aprecia un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa. No obstante, en el supuesto de doble actividad, cuando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, en principio, y desde una perspectiva objetiva, resulta difícil apreciar la dualidad de relaciones (mercantil y laboral especial), por cuanto, a diferencia de lo que ocurre con la relación laboral común, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles.

Desde nuestro punto de vista en aquellos casos en los que un trabajador tiene una relación laboral común o de alta dirección pero no forma parte del órgano de administración, parece claro que su relación se ha de estimar como de carácter laboral. En todo caso se ha de tener presente a este respecto que la reforma de la LSC mantiene la prioridad del vínculo mercantil sobre el acuerdo de trabajo, lo que convierte a los directores de las empresas con cargos en el consejo en contratados mercantiles y no laborales. Y ello en tanto en cuanto la nueva redacción otorgada a la citada regulación obliga tanto al consejero delegado como a los consejeros ejecutivos a celebrar un contrato en el que se incluyan los aspectos que conforman sus retribuciones, siendo ratificado y aprobado por el Consejo de Administración sin necesidad de incluirlo en los Estatutos sociales y, por tanto, bajo el control de la Junta General. A tal efecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 26 de enero de 2015 declara incompatible, siguiendo la doctrina del TS (de conformidad con la cual la exclusión del ámbito laboral no viene determinada por la naturaleza de las funciones que desempeña el sujeto, sino por la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza), la condición de administrador único y alto directivo.

Si el socio o administrador percibiera retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, mientras que en el ámbito del IS habría que calificar dichas retribuciones como gasto fiscalmente deducible en el IRPF, con carácter general, tendríamos un rendimiento del trabajo personal siempre y cuando concurriesen las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad, quedando aquel sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general. En cambio si no concurriesen las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad dicho rendimiento habría de calificarse como rendimiento de actividad económica, hallándose some-

tido a retención al tipo del 19, del 15 o del 9% para el año 2015 y del 18, 15 o 9% para los años 2016 y siguientes.

Por último si el socio o administrador percibiese retribuciones de la sociedad por la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (supuesto objeto de regulación en la actualidad por el párrafo tercero del art. 27.1 de la LIRPF), mientras que en el IS estaríamos en presencia de un gasto fiscalmente deducible, en el IRPF dichos rendimientos habrían de calificarse como rendimientos de actividad económica siempre y cuando concurren los requisitos del ya citado artículo 27.1, tercer párrafo, de la LIRPF, quedando dichos rendimientos sometidos a retención de acuerdo con las reglas generales¹⁴.

¹⁴ Este artículo 27.1 de la LIRPF, en su párrafo tercero, califica imperativamente como rendimientos procedentes de actividades económicas aquellos en los que concurren literalmente todas y cada una de las circunstancias siguientes: que provengan de una entidad de la que sea socio el receptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no; que deriven de la realización de actividades profesionales recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE por parte del socio receptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad; y que el socio receptor esté incluido en el RETA o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. A este respecto se ha de tener presente que, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional 27.ª del 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 (TRLGSS), se encuentran obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejercen las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o quienes prestan 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, debiendo entenderse que en todo caso se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Y, salvo prueba en contrario, se presume que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias: que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado; que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo; y que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad. Tratándose de aquellos supuestos en los que no concurren dichas circunstancias la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad. Tal y como advierte POZUELO ANTONI, F. de A.: «Algunos efectos en los Impuestos patrimoniales cedidos a las CC. AA. derivados de las Leyes 26, 27 y 28 de 27 de noviembre de 2014, relativas al IRPF, IS e IVA», *RCyT. CEF*, núm. 385, 2015 (consultado en www.cefllegal.com) «Uno de los supuestos que obliga a encuadrarse en el RETA es, precisamente, la prestación de servicios de forma habitual, personal y directa. Y aunque no se refiere exactamente a que se "ordene" la actividad, pudiera entenderse implícito en la redacción». Ahora bien teniendo presente que la circunstancia de quedar encuadrado en el régimen de autónomos dentro del ámbito laboral requiere, con carácter general, la concurrencia de una participación de control en la empresa así como realizar funciones de dirección o la convivencia con el grupo familiar participe mayoritario, y dado que respecto de las sociedades profesionales se establece la obligatoriedad de la inclusión en el RETA respecto del conjunto de los socios con independencia del porcentaje de participación accionarial o de la convivencia con los restantes socios, cabe plantearse qué alcance se ha de otorgar a dicha calificación automática. Véase en este sentido ALARCÓN GARCÍA, E.: «Desengaño del mundo (tributario) y socios profesionales», *Juris & Lex*, núm. 127, 2015, pág. 19, quien se pregunta si la citada calificación automática ha de interpretarse de forma distinta para las compañías subsumidas por mandato legal en la Ley 2/2007 respecto del resto de compañías; y es que, tal y como precisa el citado autor, «únicamente son sociedades profesionales aquellas sociedades cuyo objeto social sea la realización de un servicio profesional que requiera titulación universitaria o profesional de inscripción obligatoria en un colegio profesional».

Tal y como señala además la DGT mediante contestación a Consulta V1148/2015, de 13 de abril (NFC053864), a través de la cual el citado Centro Directivo continúa la línea previamente iniciada en sus Resoluciones de 22 (NFC053498) y 26 de enero de 2015 (NFC053692)¹⁵, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios, y no ya solo a las sociedades profesionales. Y, para que se considere que las rentas en cuestión no son laborales sino procedentes de actividades económicas, tienen que darse dos condiciones básicas: de una parte, la actividad desarrollada por el socio debe ser la misma que la que efectúa la sociedad, y, de otra, ha de estar dado de alta en el RETA. Todo ello sin perjuicio de la aplicación del artículo 41 de la LIRPF sobre operaciones vinculadas, que obliga a valorar estas rentas a precio de mercado.

De este modo vuelve a recordar la DGT, al hilo de un supuesto relativo a un abogado que era a su vez socio de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto lo constituía la asesoría de empresas, que ya no se ha de atender a la casuística del caso procediendo a determinar en función de las circunstancias concurrentes si la relación que une al socio con la sociedad es o no de naturaleza laboral o mercantil. Lo dispuesto por el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF permite considerar que la relación entre ambas partes tendrá naturaleza mercantil si la actividad de la entidad se halla entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE y si el contribuyente está incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o bien en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial. Lo anterior significa, en consecuencia, que ya no se ha de entrar a valorar las circunstancias concurrentes en cada caso sino que, mediante la adopción de una interpretación *ope legis*, cumpliéndose los requisitos de afiliación a la Seguridad Social y de encuadramiento de la actividad en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, la actividad desarrollada será, a efectos del IRPF, una actividad económica. Y los rendimientos obtenidos por el socio de la sociedad a la que pertenezca y a la que preste sus servicios tendrán esa misma naturaleza.

Por tanto, lo dispuesto por el artículo 27 de la LIRPF no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios, debiendo di-

¹⁵ A través de esta Resolución [V0276/2015, de 26 de enero (NFC053692)] analizaba la DGT el supuesto relativo a una persona física socio de una sociedad de responsabilidad limitada que se dedicaba a la gestión laboral y confección de nóminas. El socio desarrollaba su trabajo cotizando a la Seguridad Social como trabajador autónomo, suscitándose la cuestión de cómo sería la tributación por los servicios prestados. Pues bien, de acuerdo con lo declarado por la DGT en el supuesto de que dicho socio fuera también administrador la totalidad de las retribuciones percibidas por dicho cargo entrarían dentro de la categoría de rendimientos del trabajo en el IRPF. Y, no siendo así por ser el cargo gratuito, no habría de imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del impuesto. Añade asimismo el citado Centro Directivo que, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, tendrán la consideración de rendimientos íntegros de actividades económicas cuando el dicho contribuyente esté incluido 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. En el presente caso se cumplían dichos requisitos, motivo por el cual las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

ferenciarse al respecto entre la concurrencia de dos relaciones jurídicas: de una parte, la relación entre socio y sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, lo que supone integrar sus rendimientos en el IRPF; y, de otra, la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución tiene la consideración de renta sometida al IS¹⁶.

En resumen, los servicios prestados por el socio a su sociedad únicamente podrán calificarse dentro del IRPF si aquel estuviese dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social como autónomo, en cuyo caso dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas. Concretamente para que las rentas sean consideradas como de naturaleza no laboral, esto es, como procedentes de actividades económicas, tienen que darse al menos dos condiciones: que la actividad del socio sea la misma que la desarrollada por la sociedad; y que esté dado de alta en el régimen de autónomos. En caso contrario la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal en los términos que establece la Ley 35/2006.

Subraya además la DGT a través de la citada contestación a Consulta de 13 de abril de 2015 que la ubicación de la actividad en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE ha de predicarse tanto de la actividad del socio para la sociedad como de esta, a pesar de que esté dada de alta en otra Sección del IAE. En consecuencia el elemento esencial para efectuar la labor de calificación lo constituye la naturaleza de la actividad desempeñada, al margen de cuál resulte ser la ubicación formal existente en las Tarifas. Por lo que respecta a la delimitación del ámbito subjetivo de las actividades profesionales de que se trate habrá que estar, no ya solo a las previstas dentro de la aplicación de la Ley 2/2007 sino, con carácter general, al conjunto de todas aquellas que se encuentren comprendidas dentro de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE¹⁷.

¹⁶ En efecto a juicio del citado Centro Directivo ha de diferenciarse entre dos relaciones jurídicas, a saber, la establecida entre el socio y la sociedad (en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF) y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad (cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el IS).

¹⁷ Con posterioridad a esta contestación de la DGT a Consulta de 13 de abril de 2015, y en relación con este impuesto municipal (el IAE) la DGT emitiría tres resoluciones a través de las cuales se subrayó la no sujeción a este impuesto cuando no se cumpla el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, siendo además la referida ordenación por cuenta propia, que es lo que en definitiva determina la obligación del alta en las Tarifas del IAE. Así, en su contestación a Consulta de 26 de abril de 2015, relativa a una sociedad titular de un restaurante que estaba dada de alta en el Epígrafe 671.5 de la Secc. 1.ª de las Tarifas del IAE y cuyos socios realizaban las actividades de jefe de cocina y jefe de sala, respectivamente, por las cuales percibían la correspondiente remuneración sometida a retención, cotizando en el RETA, afirmó la DGT que dichos socios de la entidad, por los citados servicios prestados a la misma como jefe de cocina y jefe de sala, respectivamente, no realizaban actividad económica alguna sujeta al IAE, dado que no se cumplía el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, no quedando en consecuencia obligados a darse de alta en epígrafe alguno de las Tarifas del Impuesto. Mediante contestación a Consulta V1306/2015, de 28 de abril (NFC054402), relativa a una sociedad limitada dedicada a la actividad de viajes cuyo administrador ejercía las mismas funciones que cualquier otro trabajador, estimó el citado Centro Directivo que aquel no realizaba una actividad económica sujeta al IAE, dado que no se cumplía el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, por lo que en dicho

Añade por otro lado la DGT en la citada contestación a la consulta que, dentro del ámbito de la imposición indirecta (IVA), los socios que prestan servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad quedarán excluidos de la aplicación del gravamen en la medida en que no concurra el elemento relativo a la ordenación de medios propios, siendo necesario a tal efecto entrar a analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica. Se da así a entender por parte del citado Centro Directivo que si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional son de la sociedad, las prestaciones de servicio realizadas por el socio profesional estarán no sujetas al IVA. En cambio, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional resulta ser del socio, las prestaciones de servicio que este último realice a favor de la sociedad estarán sujetas al IVA siempre que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Como es sobradamente conocido tanto la Ley 37/1992 como la propia Directiva 2006/112/CE del Consejo subrayan el carácter independiente del desarrollo de la actividad como determinante a la hora de someter una determinada prestación de servicios al impuesto. Baste recordar además a este respecto lo declarado por el TJUE a través de sus Sentencias de 25 de julio de 1991¹⁸ y 12 de noviembre de 2009¹⁹ (relativas al sometimiento a gravamen de las actividades de los recauda-

caso no tendría que darse de alta en epígrafe alguno de las Tarifas del Impuesto. Finalmente mediante Resolución –V1310/2015– de idéntica fecha [28 de abril de 2015 (NFC054403)], referente a una persona física que era socio de una sociedad cuya actividad principal era la ingeniería, incluyendo servicios técnicos de ingeniería, y asesoramientos técnicos sobre la construcción y cuyo socio tenía al mismo tiempo la condición de trabajador y consejero, percibiendo una nómina de la sociedad por sus servicios como ingeniero de proyectos y asesoramientos técnicos de la construcción, afirmó la DGT que para determinar si el socio debe darse de alta en alguna rúbrica del IAE ha de entrar a examinarse si se cumple o no el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, que es lo que determinará el alta en las Tarifas del IAE.

¹⁸ Tal y como declaró el TJUE en la citada Sentencia de 25 de julio de 1991 [As. C-202/90 (NFJ006850)], lo esencial para determinar si existe vínculo de subordinación es averiguar si se soporta el riesgo económico de la actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende, no ya solo del importe de los ingresos, sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad, considerándose igualmente como criterio de carácter relevante el relativo a la responsabilidad del empresario, entendida esta última como la derivada de las relaciones contractuales establecidas por los profesionales en el ejercicio de su actividad.

¹⁹ A través de esta Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 [As. C-154/08 (NFJ035917)] subrayó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que debían entrar a clarificarse las siguientes cuestiones: si existe o no una actividad económica; en caso positivo, si existe o no una prestación de servicios; y, en caso asimismo afirmativo, si concurren o no vínculos de subordinación. En definitiva, estimaba el tribunal que debía entrarse a determinar si los servicios prestados por los contribuyentes constituían actividades económicas en el sentido que establecía artículo 2 de la Directiva, así como si tales actividades se realizaban con carácter independiente de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva. Y a tal efecto concluyó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo lo siguiente: «Por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay "lazo de subordinación" (...) toda vez que (...) se organizan ellos mismos (...)

dores municipales o de los registradores-liquidadores basándose en la titularidad de los medios de producción²⁰ o en la asunción del riesgo de la actividad (verdadero elemento determinante) más allá del sometimiento a las directrices administrativas en el que se desenvuelve el ejercicio de esas actividades) y de 18 de octubre de 2007 (relativa a unas personas físicas que prestaban servicios profesionales a las sociedades del mismo tipo de las que eran miembros²¹).

Sin pretender entrar a analizar en profundidad la cuestión (que no constituye el objeto del presente trabajo, el cual se centra en el ámbito de la imposición directa) estimamos que habrá de calificarse de laboral la relación si, en función de las condiciones acordadas con la sociedad, resultara que el profesional queda sometido a los criterios organizativo de aquella, no percibiendo una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de la actividad y siendo la

los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades. Para ello resulta determinante que la organización de los recursos humanos depende de cada profesional, esto es, que el personal está vinculado (a este último) por una relación laboral (...) La dependencia funcional de los profesionales respecto de la sociedad así como la sujeción de los mismos a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con (la sociedad) con respecto al (art. 4.4) de la Sexta Directiva (...) No existe relación de subordinación, toda vez que los profesionales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los ingresos, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (...), de su eficacia de los Registradores y de los medios empleados para conseguir los ingresos; es decir, que el beneficio que los profesionales obtienen de su actividad depende no solo del importe de los ingresos, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para conseguirlos». Como es sabido a resultas de lo anterior terminaría concluyendo el tribunal que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles se hallaban sujetos al IVA, al actuar estos como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en la normativa comunitaria, no concurriendo las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente, no hallándose sujetos al impuesto.

²⁰ El término «medios de producción» ya había quedado recogido con anterioridad en la Nota 1/12 de la AEAT, siendo utilizado en relación con la calificación de la renta que los socios profesionales percibían de la sociedad profesional en la que participaban. De cualquier manera lo que la DGT parece dar a entender es que si la titularidad de los medios de producción (activos principales para el ejercicio de la actividad) corresponde al socio profesional, las prestaciones de servicio que este último realice en favor de la sociedad estarán sujetas a gravamen en concepto de IVA, siempre y cuando concurren circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen vínculos de subordinación entre el socio y la sociedad en lo relativo a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario. En cambio si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondiesen a la sociedad habría que entrar a analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

²¹ En este último pronunciamiento [As. C-355/06 (NFJ026440)] afirmó el TJUE lo siguiente: «Si bien la actividad desarrollada por la sociedad era realizada tan solo por el socio único de la misma y administrador, los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual (...). En consecuencia el socio único y administrador dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas (...) Quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad 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. En consecuencia, el socio 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».

sociedad la que responde frente a terceros. A este respecto no existirá subordinación si el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales para el ejercicio de la actividad. Con carácter adicional estima la DGT en dicha Resolución de 13 de abril de 2015 (NFC053864) que otros indicios habrían de venir determinados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad, siendo necesario analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad (lo que determinaría la existencia de subordinación) o si, por el contrario, es libre para organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones. En cuanto a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a fin de afirmar su independencia²², teniendo presente que, con carácter general, el riesgo económico se presume cuando una parte de sus ingresos se determinan sobre un porcentaje de sus beneficios de la entidad o sobre el volumen de facturación a los clientes. Por último declara la DGT que será necesario determinar si sobre él recae o no la responsabilidad frente a los clientes.

En definitiva, de conformidad con la línea interpretativa desarrollada por la DGT a través de esta resolución, la subordinación necesaria para que una determinada prestación de servicios se entienda desarrollada en el ámbito de una relación de dependencia laboral existirá cuando se puedan constatar la concurrencia de los siguientes indicios: que la titularidad de los medios materiales con que esta se desarrolla son de titularidad de la sociedad; que no se produce la integración del socio en la estructura organizativa de la sociedad, al no ser libre para organizar su actividad porque está sometido a las directrices de la entidad; que no soporta el riesgo económico de la actividad, debiendo tener presente a este respecto que la remuneración a comisión en función de los beneficios de la sociedad o en función de las prestaciones realizadas por el socio no supone necesariamente la asunción del riesgo y la calificación de la actividad como económica; y que no recae sobre el socio la responsabilidad contractual por el desarrollo de la actividad. Concurriendo este conjunto de requisitos la actividad deberá entenderse de naturaleza laboral, no quedando sujeta al IVA²³. En otro caso deberá estimarse que el socio desarrolla su propia actividad

²² A tal efecto resultará esencial determinar si el beneficio obtenido por aquel del desarrollo de su actividad no solo depende del importe de los ingresos, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad. En este sentido parece indudable que, tratándose de sociedades profesionales, es la sociedad y no el socio quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquella realiza y quien asume los derechos y obligaciones derivadas de las relaciones contractuales suscritas con terceros, existiendo en consecuencia un vínculo o relación de «subordinación» entre el socio y la sociedad.

²³ Con anterioridad, sin embargo, había declarado la DGT en sus contestaciones a Consultas V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726) (relativa a unos socios que suscribían con la sociedad un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligaban a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, por los que emitía la correspondiente factura) y V0179/2009, de 2 de febrero (NFC032025) (referente a unos profesionales que realizaban para la sociedad en la que participaban los trabajos propios de la actividad profesional que constituía su objeto social) que «Dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992 (...) Las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido». Añadía además la DGT en la primera de las resoluciones citadas que «En

económica, sometida a gravamen por el citado impuesto. De cualquier manera recuerda la DGT, acertadamente a nuestro juicio, que el principio de estancamiento y la circunstancia de que el IVA constituye, como es sabido, un impuesto armonizado, con su propio régimen de calificaciones, posibilitan la casuística de que una misma actividad pueda ser entendida como laboral en el IRPF y como económica en el IVA, o al revés²⁴.

Lo declarado por la DGT en la citada contestación a la consulta se ha de añadir a lo previamente manifestado por la Administración tributaria en la Nota de 10 de febrero de 2015 emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT sobre la «incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 de la LIRPF por la Ley 26/2014,

ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad». Véase asimismo a este respecto la contestación de la DGT a Consulta V0933/2014, de 2 de abril (NFC051115), relativa a la determinación del régimen fiscal aplicable a efectos del IVA en el caso de unos servicios profesionales prestados a una sociedad por el administrador, y socio único que simultaneaba las tareas propias del cargo y otras distintas a su cargo como administrador en el supuesto de que su relación con la sociedad fuese laboral o en el caso de que se tratara de una mera prestación de servicios. Tal y como subrayó la DGT en esta última resolución los servicios prestados en régimen de dependencia laboral no están sujetos al IVA, mientras que los que se prestan como consecuencia de un contrato de prestación de servicios profesionales están sujetos al mismo; de acuerdo con lo declarado por la DGT «El hecho decisivo (...) es que quien presta los servicios soporta el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtiene trae causa no solo de sus ingresos, sino también de los gastos en que incurre por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad (...) Las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo (al IVA) en la medida en que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

²⁴ Ciertamente el concepto de empresario o profesional en el IVA no tiene por qué ser el mismo que aquel que opera en el IVA. Téngase presente además a este respecto que, tal y como ha precisado DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», *RCyT. CEF*, núm. 386, 2015, pág. 5, «En los casos, al menos, de sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, no se puede entender *sensu stricto* que el socio profesional ordene por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, "con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Tampoco concurren los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas. En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el artículo 27 de la LIRPF, no se puede considerar empresario o profesional en el IVA». No obstante, y en un sentido distinto a lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 13 de abril de 2015, entiende este autor que «parece coherente mantener un paralelismo entre la calificación de la renta obtenida a los efectos del IRPF y la sujeción al IVA de la prestación de servicios correspondiente, paralelismo que, desde la entrada en vigor de la nueva norma parece claro: rendimiento de actividad económica y correspondiente sujeción al IVA» (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Consecuencias jurídicas en el ámbito del IVA de la nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 24). Añade asimismo este autor en la pág. 41 de su trabajo que «lo relevante es averiguar en cada caso si estamos o no en presencia de una sociedad de medios o, si se prefiere, ante una sociedad que no ejerce por ella misma una actividad profesional». Por último, y dentro del ámbito del IAE, concluye la DGT que habrá que atender al concepto de la ordenación por cuenta propia de la actividad, de manera que si dicha circunstancia concurre en sede de la sociedad será esta la sometida al impuesto. En cambio concurrendo en el socio, será este el obligado.

a través de la cual se concluyó que «El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial (...) Si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA (...) Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5.º de la LIVA».

Desde nuestro punto de vista, al margen de la eventual concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia, debe entrar a precisarse si concurren o no vínculos de subordinación, no debiendo bastar la circunstancia relativa a la ausencia de una relación laboral para concluir que nos hallamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. El hecho de que no concurren las notas de ajenidad y dependencia ha de determinar la ausencia de toda relación laboral. Ahora bien, cuestión distinta es que la ausencia de las referidas notas deba conducir necesariamente a que nos hallamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Estimamos además que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF no implica automáticamente que aquel adquiera la consideración de sujeto pasivo del IVA.

Estimamos además que el alcance que ofrece el concepto «riesgo económico» viene determinado por la necesaria correlación que ha de existir entre ingresos y gastos. No creemos que dicho alcance pueda reflejarse únicamente en el hecho de que la retribución que el socio perciba se encuentre vinculada al resultado de la actividad, constituyendo esta última circunstancia un simple indicio. Así las cosas, en el supuesto de que dicha retribución no estuviese vinculada al resultado de la actividad, estaríamos en presencia de un indicio de que el socio no soporta el riesgo económico inherente a la actividad que la sociedad ejerce.

Por otra parte, y dentro de la reciente doctrina jurisprudencial elaborada por nuestros tribunales de justicia, la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 26 de enero de 2015 (NFJ057487) (en virtud de la cual se resolvía un supuesto de creación por parte de unos profesionales de una sociedad a través de la cual aquellos canalizaban los servicios prestados a sus clientes con el objetivo de que fuese la sociedad –y no los profesionales– quienes los facturasen) declaró que es «legal y lícita» la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional, actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil y tributar por el IS y no por IRPF, no soportando en consecuencia la correspondiente retención. Con carácter adicional afirma el TSJ de la Región de Murcia en el citado pronunciamiento que la Administración tributaria no puede basarse, para apreciar que existe una simulación negocial dirigida a obtener un beneficio fiscal indebido en el hecho de que, concurriendo varias normas tributarias, el contribuyente se ampare en la más favorable, evitando así aquella otra de carácter más oneroso.

Inicialmente en el concreto supuesto planteado la Administración tributaria estimó que existía una «simulación negocial» destinada a obtener un beneficio fiscal indebido. Sin embargo, en opinión del TSJ de Murcia, no cabe aludir a la existencia de un principio que establezca que las actividades

económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, concurriendo por el contrario dentro de nuestro ordenamiento la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro del ámbito de la legalidad, le permita reducir su coste fiscal. Afirma a este respecto el TSJ de Murcia en su Sentencia de 26 de enero de 2015 (NFJ057487) que «La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante (...) La economía de opción no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal».

Por otra parte, y tal y como denuncia el tribunal, la regulación del conflicto en la aplicación de la norma resulta tan amplia como imprecisa, ya que a través de la misma el legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados. Añade asimismo el citado órgano judicial, por lo que interesa al objeto del presente trabajo, que «Hoy en día la situación habitual es la de un despacho colectivo de abogados, asesores y consultores en vez del despacho del abogado al uso, ya que la prestación de servicios jurídicos no puede limitarse en nuestros días a la intervención en un pleito. Por el contrario, el campo de los servicios profesionales se ha visto notoriamente ampliado, no siendo anómalo que tales servicios se presten por sociedades, sin que quepa confundir las prestaciones personales de un socio con las prestadas por una sociedad de servicios profesionales».

En opinión del TSJ de Murcia, uno de los principales parámetros susceptibles de ser tomados en consideración para considerar la concurrencia de simulación negocial en este ámbito ha de ser el relativo a la suficiencia de los medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad en cuestión. No obstante, defiende el citado tribunal que «Actualmente, esos medios están perdiendo relevancia, puesto que la informatización de nuestra sociedad ha llegado al mundo empresarial, y a esas prestaciones de servicios profesionales, de tal modo que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos se pueden realizar actividades a través de una sociedad de este tipo, sin que estas tengan a su disposición medios de gran relevancia. Así, sus limitados medios no pueden conducir a la conclusión de que no realizan una actividad propia y distinta de la del socio».

III. RECAPITULACIÓN

En relación con la delimitación del concepto de rendimientos de actividades económicas establece la vigente regulación del IRPF introducida por la Ley 26/2014 que aquellos profesionales que tengan nómina en la sociedad en la que participan (sociedad que preste servicios de naturaleza profesional), si figuran de alta en el régimen de autónomos (por ejemplo, por ostentar el cargo de administrador) tendrán que calificar sus rendimientos como actividades económicas y no como rentas del trabajo, debiendo practicar la sociedad una retención del 18 o del 19% sobre el importe de los rendimientos que satisfaga al contribuyente por la realización de

dichas actividades²⁵ incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, hallándose como ya se ha señalado el contribuyente incluido a tal efecto en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a dicho régimen especial²⁶.

Ciertamente resulta llamativo el hecho de que la ley no exija que se trate de una sociedad que preste servicios profesionales, sino que deriven de la realización por parte del contribuyente de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, debiendo tratarse por tanto de actividades que, en el supuesto de que fuesen ejercidas individualmente por el contribuyente, darían lugar a una situación de alta en el citado impuesto. Quedan en cambio excluidos aquellos supuestos de ejercicio por cuenta ajena de la profesión o asimilados, a pesar de que pueda tratarse de actividades objetivamente incluidas dentro de dicha Sección.

¿Qué criterio habría de adoptarse en relación con aquellos rendimientos obtenidos por sociedades que no prestan servicios profesionales pero que, sin embargo, satisfacen a sus socios rendimientos procedentes de la realización de dichas actividades?²⁷ Desde nuestro punto de vista, si bien a priori cabría estimar que dichos rendimientos quedarían asimismo incluidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF (siendo necesario en todo caso que dicho socio se halle encuadrado dentro del RETA o en una Mutualidad alternativa) si se considera que, de acuerdo con la vigente redacción del artículo 27 de la Ley 35/2006, únicamente tienen la consi-

²⁵ Téngase presente no obstante que, tal y como precisa el artículo 95.1 párrafo segundo del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), tratándose de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales el tipo de retención será del 9% en el periodo impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. Añade asimismo el citado precepto que «A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales (...) los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre». Cabe estimar no obstante que si el ejercicio de dichas actividades se viniese ya desarrollando con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva regulación no sería de aplicación el tipo de retención reducido. Finalmente el artículo 95.3 del RIRPF se encarga de precisar que «No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma, vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo».

²⁶ De acuerdo con la vigente regulación introducida por la Ley 26/2014 señala la DGT en su contestación a Consulta V0294/2015, de 26 de enero (NFC053702), relativa a unos socios y administradores solidarios de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la abogacía, siendo el cargo de administrador gratuito (si bien se preveía que dichos socios percibiesen retribuciones en concepto de administradores), desarrollando en todo caso estos las actividades propias de la sociedad, que en dicho supuesto se cumplían los requisitos relativos a la actividad, motivo por el cual en caso de cumplirse el requisito relativo a su inclusión por dichas actividades 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 las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

²⁷ Piénsese, por ejemplo, en el caso de un despacho de abogados con forma jurídica societaria en el que uno de sus socios es al mismo tiempo abogado, siendo abonados a este último sus honorarios correspondientes a su intervención en varios pleitos llevados por dicho despacho.

deración de rendimientos de actividades económicas aquellos que procedan de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE siempre y cuando, de cara a la realización de dichas actividades, el contribuyente se halle incluido (o deba estarlo con carácter obligatorio) en alguno de los regímenes especiales indicados con anterioridad, la conclusión final sería distinta, hallándose entonces dichos rendimientos fuera del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF. Y es que en nuestra opinión el ámbito de aplicación de este último precepto queda reducido únicamente a aquellas sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, concurriendo la obligación de darse de alta en alguno de los regímenes especiales previstos al efecto por el mero hecho de ejercer una actividad profesional²⁸.

Téngase presente además que la finalidad de la nueva regulación se concreta en la inclusión como rendimientos de actividades económicas de los obtenidos por las sociedades en las que se participa por el ejercicio de actividades profesionales, siempre que el contribuyente que la ejerza se halle incluido en alguno de los regímenes especiales establecidos al efecto, no concurriendo además las notas de ajenidad y de dependencia y residiendo en todo caso la capacitación profesional en sede del socio, dado que esta última resulta innata a la persona, siendo como tal intransferible²⁹. En efecto, la norma se refiere exclusivamente a aquellos rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

La nueva regulación incorporada a la Ley 35/2006 no exige que el contribuyente se encuentre dado de alta en la Sección Segunda del IAE, sino tan solo que realice de forma objetiva alguna de las actividades incluidas en la misma³⁰. Tampoco se requiere la concurrencia de ningún grado de participación en la sociedad de la que se perciban los rendimientos, al ser lo esencial, no la exis-

²⁸ Véase en este mismo sentido DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales», ob. cit., pág. 6.

²⁹ Ya en su día se encargó de precisar a este respecto la DGT mediante contestación a Consulta V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726), que «(...) En ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad». Por su parte, la jurisprudencia del TS [caso, entre otras, de la Sentencia de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829)] manifestó al respecto que, tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. Y a tal efecto concluyó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que «En el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral».

³⁰ De este modo habrá que entrar a diferenciar entre aquellos supuestos en los que tenga lugar el ejercicio individual de la actividad (que exigirán estar dado de alta) y aquellos otros en los que tenga lugar el ejercicio en común de la misma (que no requerirán estar dado de alta).

tencia de un control efectivo, sino la realización de actividades profesionales por las que se deba estar incluido en alguno de los regímenes especiales previstos. A nuestro juicio este aspecto ha de ser valorado positivamente, ya que no creemos que constituya un criterio esencial el grado de participación, adquiriendo en cambio una mayor relevancia el criterio consistente en determinar a quién se ha de imputar el ejercicio de la actividad (si a la sociedad o al socio).

En todo caso quedan fuera del ámbito de aplicación del artículo 27 de la LIRPF aquellas sociedades que desarrollan actividades de naturaleza exclusivamente empresarial, con independencia de que el socio de aquella que perciba rendimientos de la misma se halle encuadrado en el RETA en atención a su grado de control efectivo.

Por otra parte, ¿resulta de aplicación el artículo 27 de la LIRPF a las entidades en régimen de atribución de rentas? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Dicho precepto no ha de ser aplicable a las sociedades civiles de profesionales, regidas por el régimen especial recogido en los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Tal y como se encarga de precisar el artículo 88 de la citada ley, «Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos».

Ahora bien sin perjuicio de lo anterior se ha de precisar a este respecto que, con efectos desde el 1 de enero de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica deberán designar un administrador de la misma cuya retribución tendrá la consideración de gasto deducible, de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Con carácter adicional aquella retribución que perciban los socios de la citada sociedad por el desarrollo de funciones distintas a las de director general, gerente o alto directivo tendrá la consideración de rendimientos del trabajo.

IV. LA INCIDENCIA DEL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES CON ANTERIORIDAD A LA APROBACIÓN DE LA LEY 27/2014

Por lo que interesa al IS, históricamente se han tratado de corregir las eventuales disfunciones existentes a través de las operaciones vinculadas, estableciéndose un régimen de valoración que partía de estimar como valor normal de mercado el señalado por entidades que efectivamente se dedicaran a la actividad profesional y no a la mera gestión patrimonial. Concretamente declaraba el artículo 16.7 de la antigua Ley 43/1995 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».

De este modo se exigían unos requisitos relativos a ingresos cuantitativos (50% de ingresos) y cualitativos (que procediesen del ejercicio de actividades profesionales), debiendo disponerse además de los medios (personales y materiales) necesarios para ejercer dichas actividades. Quedaba así configurada una presunción *iuris et de iure* de que la valoración de los servicios socio-sociedad venía determinada por el valor de mercado sobre la base de reunir determinadas condiciones objetivas la sociedad. De alguna manera tales requisitos objetivos contribuían a dotar de una mayor seguridad a la determinación siempre incierta del valor de mercado, pudiendo efectuarse a la luz de la citada regulación las siguientes reflexiones: de una parte, la supresión de la anterior especialidad existente en el trato de la renta de tales sociedades en relación a la transparencia fiscal; y, de otra, el establecimiento de una singularidad en la valoración de sus operaciones vinculadas, vinculándose el régimen de transparencia fiscal con la regulación de las operaciones vinculadas para esa realidad determinada, con la consabida supresión de la anterior especialidad del régimen de transparencia para actividades profesionales e introduciéndose otra en el seno de las operaciones vinculadas.

Con posterioridad, sin embargo, con efectos desde el 1 de diciembre de 2006 desapareció esa presunción legal al amparo de la redacción otorgada al citado precepto del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, estimándose así que la retribución del socio profesional debe corresponder al valor de mercado, no precisándose sin embargo criterio alguno destinado a determinar el valor de mercado en estos casos, ni presunción alguna. Dicha Ley 36/2006 introdujo pues una importante novedad al quedar derogada la citada previsión, equiparándose así su tratamiento al de cualquier otra operación vinculada. Con ello las exigencias de documentación genéricas pasaron a ser de aplicación, si bien la concreta realidad de tales entidades (de escaso volumen de negocio y características singulares) precisaba de una consideración específica que aumentase su seguridad y que contribuyera a suavizar los costes indirectos generados.

Fue el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado como es sabido mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, al objeto de adaptarlo a las previsiones de la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas, el encargado de otorgar una nueva redacción al artículo 16.6 del RIS, introduciéndose una presunción (que, desde nuestro punto de vista, debería haberse incorporado al texto legal, como finalmente ha terminado sucediendo) en virtud de la cual únicamente se presume que el valor pactado por las partes es el de mercado en aquellos supuestos en los que un socio profesional, persona física, preste servicios a la sociedad en la que participe, cumpliéndose cumulativamente los siguientes requisitos: la entidad debía ser una empresa de reducida dimensión, siendo su cifra de negocios en el periodo impositivo anterior inferior a 8 millones de euros (cifra posteriormente elevada a 10 millones de euros tras la modificación introducida por el RDL 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo); más del 75% de los ingresos de la sociedad en el ejercicio debían proceder del desarrollo de la actividad profesional; la entidad debía contar con medios materiales y humanos para desarrollar su actividad (al margen de que estos pudieran consistir en una mínima capacidad intelectual); y, por último, el resultado del ejercicio, antes de deducir la retribución de los socios profesionales, debía ser positivo.

Así las cosas el citado Real Decreto 1793/2008 posibilitó la configuración en el artículo 16.6 de una regla específica destinada a la determinación del valor de dichas operaciones, pretendiéndose con ello establecer una cierta objetivación en la determinación del valor de mercado, a la vez que se eliminaron algunos costes de gestión indirecta originados en las tareas de documentación.

Ya en la exposición de motivos del citado Real Decreto 1793/2008 se adoptaron una serie de criterios destinados a estructurar la documentación exigida y relativos a la configuración de las obligaciones formales, al principio de minoración del coste para los obligados tributarios y a la garantía de la actividad de comprobación por parte Administración tributaria. Asimismo se adoptaron otros criterios de aplicación o exigencia establecidos en función de las características de los grupos empresariales y del potencial riesgo de perjuicio económico que pudiera llegar a originarse a la Hacienda Pública.

A tal efecto se afirmaba en la citada exposición de motivos, aludiéndose al régimen de obligaciones de documentación establecido, lo siguiente: «En la configuración de estas nuevas obligaciones se ha ponderado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte Administración tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios. Así, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido».

Al amparo de la citada regulación se advertía ya, de entrada, de la existencia de un especial interés en garantizar la actividad de comprobación entendida como criterio indicativo de la privatización de la misma que supone la prueba tasada, tomándose asimismo en consideración a este respecto el riesgo de perjuicio económico. En cambio, parecía omitirse otro de los efectos igualmente perseguido, como es el relativo al establecimiento de un criterio de imputación mínima a los socios profesionales.

Por otra parte, la retribución de los socios profesionales ha de determinarse en función de la contribución de los mismos a la buena marcha de la sociedad, debiendo constar por escrito los criterios cualitativos y cuantitativos aplicables. Dicha retribución no podía ser inferior al doble del salario medio de los empleados de la sociedad con funciones análogas a las de los socios profesionales. Y, no existiendo ese rango de empleados, no podría resultar inferior al doble del salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), quedando fijado el mismo a partir del 1 de enero de 2008 en 22.100 euros anuales.

El régimen establecido por el artículo 16.6 del RIS se caracterizaba por la concurrencia de los siguientes aspectos. En primer lugar, se trataba de un régimen específico que aparecía determinado (al margen de la relación de vinculación existente) por la prestación de servicios de una persona física que es socio profesional a una entidad que posee determinadas características eco-

nómicas. La sociedad profesional de referencia no es la que recibe tal calificación con arreglo a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, sino que aparece definida por otras consideraciones, básicamente económicas. Así, desde la perspectiva de su ámbito de aplicación lo esencial era la prestación de servicios profesionales por un socio, persona física, y no la condición de profesional de la sociedad. Se trataba por tanto de una realidad acotada por la concurrencia de un presupuesto de aplicación, como es la condición subjetiva del prestador. A tal presupuesto concurrían una serie de requisitos, sobre todo de la entidad y su resultado económico, tanto genéricos como particulares, los cuales debían cumplirse en todo caso.

Se trataba, en segundo término, de un régimen adocumental y objetivador cuya virtud, en principio, residía en disminuir los costes indirectos que podían llegar a producirse. Ahora bien, ha de quedar claro que ni se suprimían todas las obligaciones documentales ni únicamente se perseguía evitar costes indirectos. De este modo, con la finalidad de justificar la retribución de los socios profesionales se exigía la constancia documental de los criterios que determinan la contribución a la actividad de la sociedad. Tenía lugar así el surgimiento de una objetivación derivada, principalmente, de la composición y asignación de los rendimientos de la entidad, lo que permitía determinar la valoración. En cierta medida nos hallábamos ante un mecanismo indirecto de valoración con base en el cual resultaba posible apreciar que lo pretendido no solamente era valorar, sino asignar unos rendimientos a los socios.

En tercer lugar, constituía un régimen alternativo al general únicamente aplicable a concretas prestaciones, planteándose como una solución *ad hoc* a una realidad específica muy acotada que precisa un tratamiento propio y singular. Ahora bien la aplicación de dicho régimen no eliminaba la vigencia del general, cuya aplicación o no tiene capacidad de decidir el obligado. Se le dotaba así de un poder de configuración jurídica para aquel supuesto en el que se cumpliesen determinados requisitos normativos a los que posteriormente tendremos ocasión de referirnos.

Dicho régimen se presentaba además como un régimen opcional para el obligado, que no para la Administración. Del mismo resultaba una prueba plena esgrimible por el obligado del valor de mercado, cuyas pautas normativas aseguraban una eficacia respecto a terceros (la Administración) que vedaba la posibilidad de ulteriores correcciones. A tal efecto debía cumplirse un conjunto de requisitos de forma cumulativa, ya que en caso de no hacerlo no podría esgrimirse eficazmente ante la Administración dicho valor, pudiendo esta efectuar la corrección. Ahora bien, no todo incumplimiento presentaba la misma eficacia. Incluso cabía la posibilidad de que el obligado probase el valor de mercado de acuerdo con el régimen general de documentación. No obstante, tal y como posteriormente analizaremos al referirnos a los requisitos que debían cumplirse, la opción por dicho régimen solo resultaba posible y eficaz a partir de un umbral mínimo de renta –el doble del salario medio anual–. Por tanto se descartaba a un buen número de pequeñas sociedades profesionales a las que previsiblemente estaba dirigida dicha regulación.

Por último, nos hallábamos ante un régimen de valoración *ex post* efectuado una vez finalizado el ejercicio, y por los cálculos que se demandaban. No podía saberse de manera previa la correlación exigida entre retribuciones y gastos, ya que podría suceder que dichos gastos no fue-

sen superiores a los ingresos. Precisamente este carácter le dotaba de una cierta subsidiariedad en su aplicación, a no ser que partiese de alguna de las siguientes premisas. La primera, que se tratase de unas estructuras económicas muy consolidadas cuyos resultados se reiteraran, en donde no parecían plantearse situaciones conflictivas. Se apreciaría tal orientación cuando se exigiese unos resultados positivos, antes de deducir las retribuciones de los socios. Dicho planteamiento podía representar un grave desincentivo a las formas colegiales de actuación para momentos críticos, para actividades iniciales o ante la situación de inseguridad propia de muchos mercados. La segunda, que se partiese de la base de que, en caso de pérdidas, la sociedad renunciara a deducirse los gastos necesarios para poder aplicar este régimen ya que, de otro modo, cabría la posibilidad de que se produjese la aplicación de las correspondientes sanciones.

¿Resultaban esgrimibles tales razonamientos? Desde nuestro punto de vista la respuesta a la citada cuestión había de ser negativa. Piénsese que en otro caso se estaría generando una cierta inseguridad en su aplicación, al tener que entrar a dilucidar acerca de la proporcionalidad que, en un futuro, deba existir entre las retribuciones y los gastos, teniendo presente a este respecto que lo evaluado no sería el valor de mercado, sino otros criterios que tienen que ver con la imputación de las rentas de la actividad profesional a los socios y que el análisis de sus requisitos nos permite terminar de dilucidar.

Dentro del artículo 16.6 del RIS se establecía una serie de requisitos concretos que debían cumplirse cumulativamente para considerar que el valor convenido en la prestación del servicio coincidía con el valor de mercado. Siguiendo en este punto a SÁNCHEZ HUETE³¹, dichos requisitos podían agruparse en dos grandes bloques, de eficacia diversa: los requisitos genéricos, que aludían a caracteres de la entidad; y los requisitos particulares, que se referían a la concreta retribución del socio profesional.

Los requisitos de carácter genérico posibilitaban evaluar de manera conjunta a la entidad, así como la retribución global por la prestación de servicios efectuadas a los socios. El eventual incumplimiento de cualquiera de ellos determinaría que ninguno de los socios pudiera acreditar que el valor convenido coincide con el valor de mercado. En cambio, incumplir los requisitos particulares, relativos a la concreta retribución de cada socio, suponía únicamente la no determinación de dicho valor de mercado respecto de alguno o algunos de ellos.

Dentro de los criterios genéricos cabía diferenciar, a su vez, entre los exigidos a la entidad y los propios del conjunto de las retribuciones. En relación con los primeros, se requería que la entidad fuese real y que no excediese de un determinado volumen de negocio. La realidad de la entidad se verifica por la concurrencia de unos medios materiales y humanos, si bien coincidimos con FALCÓN Y TELLA³² en que los medios personales y materiales que las sociedades pro-

³¹ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2010, pág. 57.

³² 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. A este respecto estimó por ejemplo la DGT me-

fesionales necesitan para ser consideradas como tal son prácticamente nulos, siendo suficiente a este respecto con la concurrencia de la capacidad intelectual del profesional, y resolviéndose los restantes a través de mecanismos de subcontratación. No parece, además, que pueda afirmarse la existencia de una apariencia ficticia, es decir, de una simulación, de manera tal que proceda la aplicación de las medidas correctivas propias de la responsabilidad fundamentadas en el levantamiento del velo, en lugar de acudir al régimen de las operaciones vinculadas.

Igualmente resultaba exigible que la sociedad no superara un determinado volumen económico. Y, a tal efecto, tenía lugar una remisión al régimen especial del IS que regula los incentivos fiscales para la empresa de reducida dimensión concretado por aquel entonces, como ya se ha indicado, en el hecho de poseer una cifra de negocios inferior a 8 millones de euros (posteriormente incrementada hasta 10 millones de euros).

Junto a los anteriores requisitos destacaba el relativo a la exigencia de que se tratase de una entidad profesional, concretándose dicha calificación en función de una concreta estructura de ingresos. Concretamente, se exigía que sus ingresos tuviesen una determinada composición, a saber, que más del 75 % de los mismos procedieran del ejercicio de actividades profesionales. La aplicación de dicho régimen no se realizaba por el carácter profesional de la sociedad, sino por la composición de su renta. Así, por ejemplo, la mención efectuada a dicha entidad no se circunscribía a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, de 15 de marzo. Se trataba, a nuestro juicio, de una calificación estrictamente tributaria de carácter omnicompreensivo, donde lo determinante para la aplicación de dicho régimen era la prestación de servicios profesionales por un socio persona física y no, por el contrario, la condición de profesional de la sociedad. De hecho, al amparo de lo dispuesto en los artículos 16.6 del RIS y 16 del antiguo TRLIS la aplicación de dicho régimen se proyectaba igualmente sobre organizaciones que no constituyen personas jurídicas³³.

Analicemos a continuación los requisitos relativos a las retribuciones de los socios en su conjunto. Tal y como establecía el artículo 16.6 del RIS, se requería la concurrencia de una estructura de resultados de la actividad económica de la sociedad, aludiéndose concretamente a dos exigencias. En primer lugar, debía darse una determinada composición de los resultados, ya que las retribuciones de todos los socios debían tener una determinada correlación con los gastos. Concretamente los resultados del ejercicio de la actividad de la entidad debían ser positivos, antes de deducir dichas retribuciones. En definitiva, se precisaba que los ingresos menos los gastos (excluyendo el importe de las retribuciones de los socios profesionales) fuesen positivos³⁴.

dante contestación a la Consulta V1761/2009, de 27 de julio (NFC034806), relativa a un agente de publicidad colegiado que prestaba servicios de intermediación en dicho sector a través de su sociedad, que debía considerar como medios humanos y materiales suficientes los prestados por su socia única, un despacho en su vivienda habitual y un teléfono móvil.

³³ Téngase presente que podrían llegar a existir profesionales que prestasen servicios en sociedades calificadas como tales por la Ley 2/2007 o en otro tipo de entidades que no lo sean, aplicándose en ambos casos el mismo régimen.

³⁴ A este respecto, como es lógico, por «gastos» debían entenderse los deducidos de la mención del artículo 14 del antiguo TRLIS, esto es, los necesarios relacionados con la actividad económica. ¿Habrían de quedar incluidos dentro de estos

En segundo término, se requería una determinada distribución de los resultados, ya que las retribuciones de los socios no podían ser inferiores al 85 % del resultado positivo del ejercicio antes de restar dichas retribuciones, quedando no obstante excluida de tal mención de retribución la consideración de los eventuales dividendos. Así las cosas se eliminaba la posibilidad de que pudiera tratarse de una sociedad de mera tenencia de bienes, ya que como máximo el 15 % del resultado positivo provendría de una actividad no profesional.

La sociedad de que se tratase debía satisfacer de manera efectiva en forma de retribución más del 85 % de su resultado positivo. Adviértase de que, al establecerse la necesidad de repartir la mayor parte de los beneficios, se estaba exigiendo imputar las rentas, de manera análoga a aquello que sucedía con el extinto régimen de transparencia fiscal, si bien cabía efectuar a este respecto determinadas precisiones. Por ejemplo, dicho requisito resultaba ajeno a la determinación del valor de mercado, hallándose directamente conectado con el establecimiento de un régimen de imputación directa de los beneficios de la sociedad a los socios. Ahora bien, tal y como ha precisado GARCÍA NOVOA³⁵, se trataba de una imputación decidida por la entidad, teniendo en consideración la cuantía de las retribuciones que debía asignar, de manera que si no lo efectuara de dicho modo se corría el riesgo de que la Administración procediese a ajustar el resultado. Era por tanto la propia entidad la que, al objeto de evitar los riesgos de los ajustes y la imposición de las sanciones, distribuía los beneficios.

Por lo que respecta a los criterios particulares, a través de los mismos se estaba haciendo referencia a las condiciones que cada uno de los socios profesionales debía cumplir para que la valoración se considerara acorde a la de mercado. Se originaba así un juicio individualizado respecto de cada uno de los socios. Y, en el supuesto de que uno de ellos no reuniese dichos requisitos, ello no obstaría para que otros sí lo hiciesen.

¿Cuáles eran los dos criterios rectores establecidos al efecto? Básicamente dos: uno destinado a que la contribución de los socios profesionales fuese eficaz a la marcha de la sociedad (criterio de carácter documental); y otro referente a los eventuales asalariados que realizasen análogas funciones (criterio de carácter comparativo). Mientras el primero de ellos procura que no se retribuya más de lo que corresponda a su aportación a la marcha de sociedad, el segundo limita el que no se cobre menos.

El servicio prestado por el socio profesional debía ser eficaz en la prosecución del objeto social y proporcionado según los criterios retributivos señalados. A tal efecto su contribución a

gastos las amortizaciones? En nuestra opinión la respuesta a dicha cuestión habría de ser negativa ya que, de cara a la deducción de estas, se siguen unas reglas específicas, poseyendo una denominación y un tratamiento separado. En cambio, dentro de estos gastos sí que habría que incluir la retribución de los trabajadores de la entidad los cuales, a pesar de que realicen funciones análogas, no son socios profesionales vinculados. Y es que en dicho ámbito, y al objeto de evitar el desarrollo de una comprobación administrativa, podrían llegar a producirse determinadas distorsiones tales como la renuncia a la deducción de gastos para poder aplicar dicho régimen. En todo caso los principales gastos habrán de serlo las retribuciones de los socios, admitiéndose únicamente después de su aplicación los resultados negativos de la entidad.

³⁵ GARCÍA NOVOA, C.: «La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2010 (consultado en www.aranzadigital.es).

la buena marcha de la sociedad se valora según criterios básicamente cualitativos previamente documentados. Y, a pesar de que la constancia de tales aspectos podrá ser genérica, habría de ser suficiente para determinar una valoración de los servicios recibidos. Dichos servicios han de quedar destinados a cumplir los objetivos propios de la entidad, no debiendo tratarse de retribuciones estratégicas³⁶. Adicionalmente se dotaba de una eficacia y de protección reforzada a dicho requisito, ya que su incumplimiento, en tanto que constituyese parte de la obligación de aportación de documentación fiscal, podría originar una sanción.

Al amparo del criterio cuantitativo al que anteriormente se hecho referencia debía compararse la retribución del socio profesional con la de los asalariados que realizasen funciones análogas, de manera que no fuese inferior en dos veces su salario medio. Por «funciones análogas» debía entenderse, además de la semejanza en las tareas³⁷, la semejanza en la dedicación y periodicidad. Y, en el supuesto de que no existiesen asalariados a comparar de manera subsidiaria, se exigía que la retribución no fuese inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes.

Con carácter general tuvo lugar la sustitución de la obligación documental general por otra consistente en justificar que se cumplieran los requisitos, convirtiendo lo que constituía un informe en un conjunto de pruebas³⁸ y no pudiendo efectuarse dicha actividad hasta que no se inicie la comprobación administrativa. El referido informe documental se sustituyó así por otro en el que se hiciese constar: la identificación de las personas o entidades y de las operaciones; y la declaración formal de que se verificaban el conjunto de requisitos establecidos en el artículo 16.6 del RIS³⁹.

³⁶ A la exigencia de dicha documentación se refirió ya en su día el artículo 10.2 de la Ley 2/2007, de conformidad con el cual «Los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables».

³⁷ En relación con esta semejanza de circunstancias señaló el TS en su Sentencia de 6 de febrero de 2008 (NFJ028277) que, tratándose de operaciones vinculadas, resulta adecuada la práctica del ajuste siempre y cuando se cumpla el requisito de la equiparación (en el presente caso de los productos) atendiendo al precio existente en varias empresas del mercado, a pesar de que sean pocos los sujetos pasivos intervinientes. En esta misma línea pueden consultarse las SSAN de 4 de julio de 2002 (NFJ014063), en la que se afirma que «En operaciones vinculadas la valoración a precios de mercado exige que se trate de operaciones homogéneas y, demostrado que el precio fue superior, no procede incrementarlo en los intereses presuntos por precio aplazado», de 1 de febrero de 2001 (NFJ010531), en la que se señaló que «En operaciones vinculadas es obligado atender a circunstancias similares que no se dan entre ventas en exclusiva de la matriz y ventas de otros productos» y de 12 de febrero de 2000, afirmándose en este último pronunciamiento que «En préstamos vinculados es obligado que la Administración pruebe el interés de un mercado concreto similar en el tiempo y en el espacio, sin que se admita aplicar un tipo legal sin otra motivación».

³⁸ Véase, en este sentido, BADÁS CEREZO, J.: «Simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas», *Revista de Información Fiscal*, núm. 101, 2010, pág. 51.

³⁹ Tuvo lugar por tanto un cambio de naturaleza en la documentación prevista el cual, sin embargo, solo se refería a las prestaciones de servicios profesionales efectuadas entre socio y sociedad, afectando únicamente a las operaciones vinculadas de dicha naturaleza. Ahora bien si entre el socio y la sociedad se realizase cualquier otro tipo de operación vinculada distinta de la prestación de servicios profesionales las obligaciones de documentación aplicables serían las generales.

Se establecía pues un umbral mínimo de ingresos que determinaba la aplicación de dicho régimen. Ahora bien, ¿Qué sucedía en el supuesto de que no se alcanzase dicho mínimo? En tal caso las sociedades de escasa renta no podían acogerse a la opción que le ofrecía dicha regulación, pudiendo llegar a originarse una cierta discriminación por el hecho de no poseer rentas, al no poder optar por un régimen de valoración que dote de seguridad y que evite los costes de gestión del régimen general.

En definitiva, de lo que se trata es de una valoración de cada socio, no de cada una de las operaciones. Y, dado que los citados criterios establecían, con carácter global y para el ejercicio en cuestión, que la aportación y retribución del socio fuese o no acorde al mercado (no tratándose de juicios concretos de cada una de sus operaciones), podía llegar a producirse la coexistencia de operaciones valoradas con arreglo a mercado con otras que no lo estuviesen, siendo el resultado de todas ellas las que merecen una sola calificación.

Repárese, por otro lado, en el hecho de que la delimitación efectuada de la sociedad profesional no coincidía con la realizada por la Ley 2/2007. Adoptaba concretamente el legislador un concepto expansivo y abierto que permitía acoger a entidades que podrían no tener la consideración de sociedad profesional según tal normativa, calificándose a la sociedad profesional por el resultado económico, no por la composición del capital o por el objeto de la misma.

Siendo valoradas las prestaciones del profesional concurría una variable de difícil resolución, en la medida en que tenía lugar una estimación de tareas donde la cualidad personal poseía gran importancia. Y es que, tal y como declarase el TJUE en su Sentencia de 11 de octubre de 2001 [As. C-267/99 (NFJ011214)], refiriéndose a las actividades profesionales «Tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales».

En la práctica, la ausencia de parámetros comparativos de servicios en los que adquieren una gran relevancia las cualidades personales contribuye a dotar de una considerable inseguridad y dificultad a su valoración.

Por otra parte, la exigencia de que las retribuciones de los socios profesionales no resultaran inferiores al 85 % del resultado positivo de la entidad conllevaba una imputación directa al IRPF como renta, suponiendo la existencia de una imputación mínima, la cual habría de ser en todo caso positiva. Cabe plantearse, a este respecto, hasta qué punto dicho tratamiento en el ámbito de las operaciones vinculadas implicaba el retorno a la aplicación de una especie de técnica de transparencia fiscal para las sociedades profesionales, al pretenderse que fuese dentro del impuesto propio del socio donde la renta acabara siendo gravada⁴⁰.

⁴⁰ Debe precisarse no obstante que, a diferencia de lo que sucedía en el extinto régimen de la transparencia fiscal, en el que se imputaban los beneficios estuvieran o no distribuidos, en el presente caso se obligaba a su imputación como

En cierta medida el citado régimen establecido se planteaba como un mecanismo objetivo de determinación del precio de mercado que, si bien ahorraba costes indirectos de gestión, planteaba algunos defectos que incidían sobre dicha apariencia, tales como que la preocupación principal no era fijar los precios de mercado sino la imputación de los resultados sociales a los socios personas físicas o el hecho de que se adoptara una perspectiva preventiva respecto de sociedades instrumentales de manera reiterativa e innecesaria, ya que en las operaciones vinculadas se partía de la propia realidad social. Dichas operaciones, por lo que a los socios profesionales se refiere, terminaban configurándose como una institución heterogénea e híbrida al posibilitar la consecución de finalidades diversas a la propia de valoración, condicionándose la voluntad de la entidad bajo pena de la admonición de los efectos negativos tributarios y sancionadores. Tuvo lugar así la configuración de una regulación que perseguía, más que entrar a valorar una concreta operación, evitar prácticas elusivas, pudiendo llegar a quedar vulnerada la voluntad de la sociedad.

Pues bien, cumpliéndose los requisitos anteriormente indicados se presumía que la retribución del socio era la normal de mercado cuando esta representase, al menos, el 85 % del resultado del ejercicio previo a la deducción de tal retribución. La base sobre la que debía aplicarse el referido 85 % habría de adaptarse con la finalidad de excluir el rendimiento derivado de inversiones que pudiera haber realizado la sociedad, incluso aunque se hubiesen financiado con la renta derivada de los servicios profesionales facturados. Y, en sentido inverso, no podían deducirse los gastos, incluida la amortización, derivados de la adquisición de elementos patrimoniales adquiridos para satisfacer las necesidades personales del socio y su familia⁴¹.

Adviértase, no obstante, de que la presunción anteriormente indicada, y que se proyecta sobre la determinación de la renta, únicamente opera en favor de los socios ya que, cumpliéndose los requisitos de la misma, queda excluida la posibilidad de ajustes por la Inspección en función del valor de mercado. Y ello con independencia de que, en el supuesto de que el conjunto de

retribución so pena de no considerar acorde al mercado la valoración de las prestaciones. Y mientras que, al amparo del régimen de la transparencia fiscal, se pretendía evitar el uso exclusivamente fiscal de la persona jurídica (ya fuera porque poseyese un tipo menor para determinadas rentas, por permitir un régimen mayor de gasto deducible o por posibilitar prácticas para diferir rentas o alterar su imputación, originándose a tal efecto un levantamiento del velo a efectos fiscales con el fin de contemplar y tratar directamente la realidad del sustrato societario, prescindiéndose así de cualquier decisión autónoma de la entidad para determinar la estructura de sus resultados y su distribución), en virtud del presente mecanismo la sociedad debía decidir la retribución de los socios profesionales, si bien esta aparecía condicionada al ser positiva y exigírsele unos mínimos cuantitativos. No se trataba de una decisión libre ya que, en caso contrario, operarían los ajustes tributarios y se generarían los riesgos de imponer una sanción, al bastar la mera inexactitud documental.

⁴¹ De este modo parece razonable estimar que pudiera utilizarse la sociedad profesional como sociedad de mera tenencia de bienes, facturando el socio profesional (o, en su caso, el conjunto de socios) a la sociedad y declarando como rendimiento profesional (o del trabajo) al menos el 85 % del resultado derivado de la actividad profesional canalizada a través de aquella. Ahora bien en el supuesto de que, por ejemplo, la vivienda del socio o de sus familiares estuviese a nombre de la sociedad, la utilización de la misma supondría también una operación vinculada que exigiría la facturación por la sociedad de un alquiler de mercado, sin que tal alquiler pueda computarse para calcular la base sobre la que se aplique el 85 %.

los socios no llegase al 85 %, pueda excluirse también la regularización administrativa probando que las retribuciones aplicadas responden a criterios de mercado de acuerdo con lo previsto en los métodos generales de valoración de las operaciones vinculadas⁴².

En resumen, puede llegar a suceder que el obligado tributario estime que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada. Ahora bien, tal y como establecía el último apartado del artículo 16 del RIS (que dotaba de un especial tratamiento a las relaciones vinculadas existentes entre aquellas sociedades que prestan servicios profesionales y sus socios) para ello sería necesario el cumplimiento de las siguientes condiciones. En primer lugar, que la entidad fuese una de las previstas en el antiguo artículo 108 del TRLIS, así como que más del 75 % de sus ingresos del ejercicio procediesen del desarrollo de actividades profesionales, contando con los medios materiales y humanos adecuados y siendo positivo 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.

En segundo término, sería necesario que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no fuese inferior al 85 % del resultado previo anteriormente indicado. Y, finalmente, se requeriría que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumpliera los siguientes requisitos: que se determinara en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, figurando por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables; y que dicha cuantía no resultara ser inferior a dos veces el salario medio de aquellos asalariados de la sociedad que cumplieran funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos la cuantía de las citadas retribuciones no podría ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del RIRPF. Ha de precisarse no obstante que el incumplimiento de este último requisito en relación

⁴² Véase a este respecto FALCÓN Y TELLA, R.: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», ob. cit., pág. 14, para quien la referida exclusión de ajustes cuando se aplica la citada presunción o cuando el importe cobrado por el socio se ajusta al valor de mercado de los servicios profesionales prestados resultaría igualmente aplicable en aquellos casos en los que nos hallamos ante una «cadena» de sociedades profesionales; en palabras del citado autor «Se trata de los supuestos en que existe una sociedad X con varios profesionales, los cuales participan en dicha sociedad X a través de otras sociedades también profesionales (A, B, C, etc.), cuyo capital pertenece en exclusiva a cada uno de los profesionales (o a estos con sus familiares directos), de modo que la sociedad X factura a los clientes finales, y las sociedades profesionales de cada socio (las llamadas en la nota de Inspección sociedades interpuestas) facturan a su vez a la sociedad X. En estos casos también se aplica la presunción, si bien entiendo que la misma no puede quedar diluida como consecuencia de la cadena de sociedades profesionales. Por tanto, si la sociedad X cumple los requisitos de ser de reducida dimensión, que más del 75 % de sus ingresos procedan de actividades profesionales, etc., y la cantidad que llega efectivamente a los profesionales (socios de A, B, C, etc.) supera el 85 %, resulta de aplicación la presunción reglamentaria. Es decir, el 85 % deberá calcularse en estos casos sobre la base del resultado contable de la sociedad X, antes de los pagos realizados a las sociedades A, B, C, etc., y dicho 85 % debe alcanzarse, para que se aplique la presunción, por los profesionales (personas físicas), sin que baste que las sociedades de estos alcancen tal porcentaje».

con alguno de los socios-profesionales no impediría la aplicación de lo previsto al efecto respecto de los restantes socios-profesionales.

Mediante Sentencia de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877) declaró el TS, al hilo de la determinación del valor de mercado de las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, que el citado artículo 16.6 del RIS, relativo como hemos visto a las prestaciones de servicios realizadas por socios profesionales a entidades vinculadas, en su redacción otorgada por el Real Decreto 1793/2008, establecía un sistema de valoración simplificado aplicable a empresas de reducida dimensión de carácter facultativo o potestativo que establece una presunción de coincidencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Así las cosas estimó el tribunal que su aplicación no resultaba obligatoria para el obligado tributario, no hallándose sometido al principio de reserva de ley y no vulnerando el principio constitucional de libertad de empresa. Añadió además el tribunal que dicho precepto no constituía una presunción *iuris et de iure* a la que se refiere el artículo 8 a) de la LGT, siquiera porque su aplicación no resultaba obligatoria para el obligado tributario, de manera que no le alcanzaba la reserva de ley contemplada en el citado precepto.

El Alto Tribunal rechazó pues la infracción del principio de reserva de ley, en tanto en cuanto el citado precepto reglamentario constituía una presunción de coincidencia entre el valor convenido y el valor de mercado utilizable con carácter opcional por el obligado tributario, cuando concurren los requisitos previstos en el mismo. Tal y como estimó el Tribunal, el hecho de que el artículo 16.6 del RIS afectara a elementos esenciales del tributo y contemplase reglas específicas para las operaciones entre las sociedades profesionales y sus socios profesionales no suponía, necesariamente, la ilegalidad del precepto, por cuanto la naturaleza jurídica que cupiese atribuir a su contenido también era relevante. Dicho precepto reglamentario no constituía una presunción *iuris et de iure*, siquiera sea porque su aplicación no era obligatoria para el obligado tributario, por lo que no le alcanzaba la reserva de ley contemplada en él. Añadía asimismo el tribunal en el citado pronunciamiento que «La libertad de empresa constitucionalmente protegida no puede verse amenazada por un régimen especial optativo para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas entre sociedades profesionales y sus socios. Bastaría que el obligado tributario no se acogiera al mismo para situarse en las mismas condiciones que el resto de sus competidores. Si la regulación específica del régimen especial no responde a sus objetivos o pretensiones, solo tendría que acogerse al régimen general. Y la mera especulación sobre la aplicabilidad espuria del artículo 16.6 del RIS carece de entidad jurídica para fundamentar una eventual vulneración de la libertad de empresa».

A la luz de esta regulación llevada a cabo sobre las sociedades que prestan servicios profesionales eran varias las cuestiones que podían suscitarse. Por ejemplo, ¿cuál podía ser la razón por la que aquellas sociedades que prestaran esta clase de servicios y que no registrasen beneficios quedaran excluidas del ámbito de protección del artículo 16.6 del RIS? Téngase presente que, de acuerdo con lo dispuesto en el citado precepto reglamentario, podía perderse la protección respecto de aquellas operaciones vinculadas correspondientes al mismo ejercicio en el que no se hubiese registrado un

resultado positivo, procediéndose en consecuencia a la práctica del oportuno ajuste y sin posibilidad alguna de presentar la correspondiente documentación, con el consiguiente riesgo de sanción⁴³.

El hecho de que para poderse conservar la protección que brindaba el artículo 16.6 del RIS los socios profesionales hubieran de repartir, vía salarios o retribuciones, al menos el 85% del resultado positivo correspondiente al ejercicio suscitaba, además, diversas dudas relativas, por ejemplo, al sistema que habría de seguirse para calcular los salarios mes a mes con la finalidad de poder cumplir con la referida exigencia si se desconociese a lo largo del año el signo y el importe concreto del que constituiría el resultado del ejercicio⁴⁴.

No parecía, además, que se hallase conectada con los criterios derivados de la regla de la libre competencia (principio que, como hemos indicado, inspira el régimen de las sociedades vinculadas) la exigencia en virtud de la cual aquellas sociedades en las que la totalidad del personal asalariado lo constituyan socios profesionales deban imputarse como ingresos anuales mínimos un determinado importe.

Adviértase, por otra parte, de que no se trataba en el presente caso de reglas previstas para sociedades que tuviesen la condición de profesionales de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sino que podían aplicarse a sociedades que ejerciesen una actividad profesional, al menos en lo que represente el 75% de sus ingresos. Debido a ello dichas reglas podían igualmente utilizarse para determinar el valor de mercado, por ejemplo, en sociedades de intermediación y en sociedades de medios.

Como se ha señalado dos eran los requisitos establecidos. El primero de ellos, relativo al monto total a distribuir entre los socios-profesionales, y el segundo referido a la cantidad que se asignase a cada uno. Así, como se ha indicado, se requería que la sociedad repartiese en concepto de retribuciones a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, al menos, el 85% del beneficio social. Ahora bien, al señalarse que la retribución habría de percibirse por prestación de servicios se estaba excluyendo que tal cantidad se repartiese en concepto de dividendos.

En segundo término, se requería que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales se determinara en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario a tal efecto que constasen por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables y que tal cantidad no fuese inferior al doble del

⁴³ Incluso, tal y como apunta CAAMAÑO ANIDO, M. A.: «Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas», *RCyT*. CEF, núm. 311, 2009, pág. 42, podía llegar a darse el caso de que determinadas sociedades de profesionales se vieses obligadas a imputarse unos ingresos «irreales» o a renunciar a una determinada provisión legítima al objeto de evitar tener que registrar pérdidas en un determinado ejercicio, perdiendo en consecuencia la protección que establece el precepto reglamentario.

⁴⁴ Incluso podría llegar a suceder que, a final de año, hubiera que realizar una serie de pagos complementarios (o bien dejar de efectuar determinadas retribuciones) entre los socios de cara a que la suma total de las retribuciones supere el 85% de los resultados positivos.

salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplieren funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos la cuantía de las citadas retribuciones no podría ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del RIRPF.

¿Cuál fue la razón de ser de la regulación adoptada respecto de la presunción del valor normal de mercado en las prestaciones de servicios socio-sociedad en las sociedades profesionales? Como hemos tenido oportunidad de precisar la exigencia de que un 85 % de los rendimientos netos de la sociedad profesional se distribuya entre los socios profesionales para que las prestaciones de servicios de estos se presuman realizadas a valor de mercado toma en consideración un elemento (el volumen de beneficio distribuido) ajeno a la configuración del valor de la prestación socio-sociedad, que dependerá de diversos factores tales como el prestigio del profesional, el precio que cobre por la prestación de servicios similares cuando los presta al tercero o incluso el precio que la sociedad cobre del cliente cuando facture la prestación de tal servicio.

Desde nuestro punto de vista el fundamento de dicha regulación no es otro que la consideración de las sociedades de profesionales como un instrumento de interposición y como un centro de imputación de gastos. Y, en atención a dicha consideración, se «obliga» a la sociedad profesional a tener que repartir la mayor parte de sus beneficios, lo que podría terminar descapitalizándola, en contra de la pretensión de incentivar la capitalización recogida en el artículo 4.2 de la citada Ley 2/2007 que exige, en lugar de que al menos tres cuartas partes del capital esté en manos de socios profesionales, que simplemente los profesionales tengan el 51 %⁴⁵.

Para finalizar, y a pesar de lo declarado por el TS en la citada Sentencia de 13 de octubre de 2010 (NFJ040877), cabe preguntarse hasta qué punto la citada regulación reglamentaria no excedía del desarrollo de la ley y de las habilitaciones que en ella se contienen a este respecto, ejerciéndose un control tributario sobre estas sociedades de profesionales en las que la potestad reglamentaria (que, por otro lado, se puede manifestar y alterar sin necesidad de cumplir las formalidades de la ley) termina incidiendo incluso en el ámbito de la política retributiva, probablemente con la finalidad de evitar aquello que la Administración haya podido calificar como «alternativas fiscales».

En suma se trataba de un régimen que planteaba importantes dudas y que, en nuestra opinión, debía ser objeto de modificación, al menos en relación con las cuestiones anteriormente indicadas, lo que finalmente ha terminado produciéndose.

⁴⁵ Esta regulación contrasta con aquella otra que establecía, por ejemplo, el artículo 45.2 del antiguo Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), que garantizaba mejor la seguridad jurídica. Señalaba concretamente el citado precepto, refiriéndose a la prestación de servicios socio-sociedad en el ámbito de las sociedades profesionales, 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 por 100 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».

V. ALCANCE DEL CONJUNTO DE REFORMAS INTRODUCIDAS TRAS LA APROBACIÓN DE LA LEY 27/2014

En primer lugar, la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, introduce una nueva regulación del régimen de la «patrimonialidad sobrevenida», disponiendo su artículo 5 (tras entrar a precisar que se entiende por entidad patrimonial, que no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que no esté afecto a una actividad económica) que no se computarán como elementos no afectos a la actividad el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o ciertos valores, siempre que se hayan generado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores. Tal y como ha precisado CAAMAÑO ANIDO⁴⁶, se trata de una redacción mucho más restrictiva que la regla homónima (la patrimonialidad sobrevenida) recogida en la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), al limitarse la naturaleza de los bienes y derechos que no se tomarán en consideración a los efectos de la llamada patrimonialidad sobrevenida (dinero, derechos de crédito y ciertos valores, nada más), restringiéndose el importe de los beneficios no distribuidos de los dos últimos años.

En definitiva el nuevo artículo 5.1 de la LIS, relativo al «concepto de actividad económica y entidad patrimonial» establece, de una parte, el concepto de actividad económica con carácter general precisando el alcance del citado término tratándose de arrendamiento de inmuebles en unas condiciones muy similares a como se establece en el IRPF, esto es, exigiendo únicamente una persona con contrato laboral y jornada completa. En efecto, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica se elimina el requisito de tener que disponer de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, manteniéndose únicamente el requisito de contar con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Añade asimismo el citado artículo 5.1 de la LIS que «En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo».

⁴⁶ CAAMAÑO ANIDO, M.: «Comentarios a la reforma del IRPF y del IS», *RCyT*. CEF, núm. 380, 2014, pág. 73. Refiriéndose a la nueva regulación inicialmente proyectada en este punto señala el citado autor que «No estamos seguros de que el redactor del proyecto de la LIS haya sido consciente de estos dos extremos: 1. De la vis expansiva que adquiere implícitamente el nuevo régimen de la patrimonialidad sobrevenida. Nótese que tras la entrada en vigor de la nueva LIS muchos centenares de empresas caerán en el régimen de entidades patrimoniales, con las indeseables consecuencias de diverso orden fiscal que ello comporta. 2. De la incidencia que va a tener sobre el reparto de beneficios. Está claro que el plazo de los dos años se va a traducir en que habrá que repartir con frecuencia beneficios a fin de evitar que la tesorería acumulada conduzca a la empresa al régimen de las entidades patrimoniales. Esperemos, en fin, que el propuesto régimen de la patrimonialidad sobrevenida para la LIS no arrastre al legislador a llevarla al IP y, en consecuencia, al ISD».

Por su parte el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, tal y como se ha precisado con anterioridad, establece el concepto de entidad patrimonial, concepto ya conocido en años anteriores, que había desaparecido de la norma, de manera que en aquellos casos en los que se necesitaba acudir el mismo entraba en juego una remisión al artículo 4.8 de la LIP. Insistimos en que la Ley 27/2014 señala que se entenderá por entidad patrimonial (y que, por tanto, no realiza una actividad económica) aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no se halle afecto a una actividad económica.

Dicho concepto de entidad patrimonial toma como punto de partida el de aquellas sociedades que no realizan actividad económica y cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, esto es, aquellas entidades en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica. A estos efectos por valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica se ha de tomar el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o bien, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (CCom.), con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el que se deduzca de la media de los balances trimestrales consolidados.

En todo caso, de cara a determinar dicho valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores que se hayan realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

Con carácter adicional a efectos de determinar los referidos valores no se computarán los siguientes: los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias; los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas; los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto; y aquellos que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración de patrimonial. Dicha condición se determinará teniendo en cuenta todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Adviértase de que, a diferencia de lo que sucedía al amparo del régimen anterior (en la que quedaba definido el concepto de entidad patrimonial), la normativa actual no establece un régimen especial propio para este tipo de entidades. En consecuencia la citada delimitación conceptual únicamente resultará de aplicación al objeto de modificar la tributación de la entidad en cuestión respecto de la aplicación de determinadas reglas especiales.

Dispone, por otra parte, el artículo 6 de la nueva LIS, relativo a la atribución de rentas, que:

«1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, 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, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.^a del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades».

Queda claro en consecuencia que, con efectos desde el 1 de enero de 2015, las sociedades civiles que tengan objeto mercantil⁴⁷ (cualquiera que sea su forma, y a excepción de las sociedades profesionales, agrícolas y artesanales, que en todo caso constituyen sociedades civiles, en atención a su objeto) tienen la consideración de sujetos pasivos del IS⁴⁸. Se excluyen así aquellos

⁴⁷ Ahora bien, tal y como recuerda FALCÓN Y TELLA, R.: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2015 (consultado en www.aranzadidigital.es), este tipo de sociedades no existe. De acuerdo con la argumentación ofrecida por el citado autor las sociedades pueden clasificarse en civiles o mercantiles en función de su objeto, es decir, de la actividad que la sociedad desarrolla o se propone desarrollar; y, por lo que a las sociedades civiles se refiere, estas habrán de serlo, en atención a lo dispuesto por el artículo 1.670 del Código Civil (CC), por el objeto a que se consagren, añadiendo además el citado precepto que, por su objeto, las sociedades civiles podrán revestir todas las formas reconocidas por el CCom., en cuyo caso les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del CC. A tal efecto concluye este autor su razonamiento afirmando que «La única forma de dar contenido a la expresión "sociedad civil con objeto mercantil", como nuevo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, es entender que la misma se refiere a las sociedades civiles (es decir con objeto civil) inscritas en el Registro Mercantil. Actualmente es caso de las sociedades profesionales, que tienen un objeto civil específico (el ejercicio en común de actividades profesionales, ya sea directamente o a través de la participación en otras sociedades profesionales), según el artículo 2 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, y respecto a las que el artículo 8 de la misma Ley prevé su inscripción obligatoria en el Registro Mercantil, con la que "adquirirá la sociedad profesional su personalidad jurídica"».

⁴⁸ Por su parte, el artículo 8.3 de la LIRPF, en su redacción otorgada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dispone que «No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes». Tal y como se ha encargado de precisar FALCÓN Y TELLA, R.: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», ob. cit. (consultado en www.aranzadidigital.es), refiriéndose nuevamente a la imprecisión terminológica de la que adolece la nueva regulación, no es necesario excluir a estas entidades del ámbito de los contribuyentes al no tener la consideración de persona física, recayendo por el contrario esta última sobre sus miembros o partícipes, pero no sobre la entidad en sí misma salvo la herencia yacente; matiza asimismo el citado autor a este respecto que «En el caso de las sociedades civiles ocurre, además, que la redacción aprobada excluye solo a las que no estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades, cuando es evidente que las sociedades civiles que sean sujetos del Impuesto sobre Sociedades también quedan excluidas del IRPF pues no se puede ser contribuyente del IS y del IRPF a la vez, y en este último solo son contribuyentes las personas físicas».

supuestos de mera cotitularidad, tenencia y arrendamiento de bienes, siempre que dichas actividades no se lleven a cabo de forma mercantil.

Por lo que interesa de manera particular al objeto de nuestro análisis la Ley 27/2014 establece unas reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 18.6 de la LIS:

«A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 101 de esta Ley, más del 75 por ciento 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.

b) 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.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º 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.

2.º No sea 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.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen».

El artículo 18.6 de la LIS modifica, por tanto, varios de los requisitos necesarios para estimar que el valor convenido coincide con el valor de mercado tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio profesional persona física a una entidad vinculada. De entrada la vigente regulación se extiende a todo tipo de sociedades de profesionales, resultando de aplicación con independencia del signo del resultado del ejercicio previo a las deducciones de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.

La nueva regulación establece así una regla especial de valoración prevista para las prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada de conformidad con la cual el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales, contando con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad; y 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 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

Adviértase, por tanto, de que, tratándose de prestaciones de servicios efectuadas por socios profesionales, se equipara el valor convenido y el valor de mercado cuando las operaciones se realicen con entidades vinculadas, estableciéndose las siguientes modificaciones. De entrada, tiene lugar la eliminación del requisito relativo al resultado positivo, dejándose de exigir 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. Y, en segundo término, se establece una reducción del resultado del umbral mínimo de las retribuciones totales de los socios profesionales, reduciéndose al 75 % (recuérdese que con anterioridad era el 85 %) el resultado del umbral referido, previo a la deducción de las retribuciones de la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios. En efecto, se reduce del 85 al 75 % el porcentaje que ha de ser observado para determinar la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad. Esta modificación antes se encontraba contenida en el RIS y ahora pasa a regularse en la LIS, lo que a nuestro juicio hubiera sido deseable desde un primer momento.

Por otra parte, se introduce un conjunto de límites relativos a la cuantía de las retribuciones de los socios-profesionales, modificándose los mismos y, en caso de incumplimiento de los re-

quisitos por parte de alguno de los socios-profesionales, permitiéndose que el resto que los cumplan puedan aplicar esta regla. Concretamente se minorará del 2 al 1,5 el coeficiente multiplicador sobre el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. Y se sustituye la referencia a dos veces el salario medio anual del conjunto de los contribuyentes previstos en el artículo 11 del RIRPF por la de cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

En aquellos supuestos en los que la existencia de vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad el porcentaje de participación se eleva del 5 al 25%. En este sentido la reforma operada restringe el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación⁴⁹, eliminando además la jerarquía de métodos contenida en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre y cuando se respeten el principio de libre competencia.

Y, por lo que respecta a la retribución que el contribuyente perciba en concepto de administrador, dispone el artículo 15 e) de la LIS que no tendrán la consideración de donativos o liberalidades 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. Significa ello, por tanto, que las retribuciones efectuadas a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección tendrán en todo caso la consideración de gasto deducible, a pesar de que los Estatutos de la sociedad en cuestión contemplen el carácter gratuito del cargo. Ahora bien, en el supuesto de que la sociedad optase por su retribución de cara al ejercicio de funciones como alto directivo lo razonable será que los propios Estatutos de la sociedad prevean el carácter retribuido del cargo, evitándose con ello la calificación de no deducible por aplicación de lo establecido en el artículo 15 f) de la LIS, que considera como gastos no deducibles aquellos generados por conductas contrarias al ordenamiento jurídico⁵⁰.

⁴⁹ Téngase presente a este respecto que la experiencia derivada de la aplicación práctica de la regulación introducida por la Ley 36/2006 había puesto de manifiesto la necesidad de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad. Finalmente, la Ley 27/2014, a diferencia del criterio inicialmente adoptado en el Anteproyecto de Ley, decidió no recuperar un supuesto de vinculación que figuraba con anterioridad a la Ley 36/2006, como es el supuesto de la vinculación de hecho, esto es, el ejercicio del poder de decisión de una entidad sobre otra. Desde nuestro punto de vista se trata de un criterio acertado, dada la enorme litigiosidad que la aplicación del citado criterio hubiera podido llegar a originar.

⁵⁰ Tal y como se afirma en la STS de 6 de mayo de 2013 (NFJ051721) las retribuciones a consejeros, cumpliendo los requisitos mercantiles, encajan sin dificultad en el concepto de gasto deducible, incluso por la vía de la distribución de resultados. A este respecto se ha de tener presente además lo declarado por el TEAC mediante Resolución de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056565) en el sentido de que no existe posibilidad de compatibilizar la condición de relación laboral especial de alta dirección con la de administrador o miembro del Consejo de Administración de la sociedad. De acuerdo con una reiterada jurisprudencia de las Salas de lo Civil y Social del TS, dada la identidad de funciones que realizan ambos (personal de alta dirección y miembros del Consejo de Administración o administradores), la delimitación no puede realizarse en atención a la actividad desarrollada, sino que debe atender a la naturaleza del vínculo que les une a la sociedad, primando en consecuencia la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los administradores y miembros de los Consejos de Administración con la sociedad. Y, con base en ello, concluyó el TEAC en la

En resumen, la nueva LIS desvincula por la retribución de los administradores del régimen de operaciones vinculadas. En efecto, el artículo 18.2 b) de la Ley 27/2014 excluye de manera expresa como supuesto de vinculación las operaciones realizadas por una entidad y sus consejeros o administradores en lo relativo a la retribución derivada del ejercicio de sus funciones⁵¹.

citada resolución que no existía periodo de generación de aquella renta en que consistía la indemnización, no teniendo además dicha remuneración la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a la vista de las circunstancias tasadas por la norma. Ya con anterioridad había precisado el TEAC en su Resolución de 6 de febrero de 2014 (NFJ053674), dictada a resultas de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, y tras tomar en consideración lo declarado por la STS de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052332) (en virtud de la cual se rechazó la deducibilidad de lo pagado al administrador de una sociedad limitada en la que aquel participaba en el 97,16%, considerándose como liberalidad al no constar en los estatutos que fuera cargo retribuido, al margen de que debiera tributar por el IRPF), que «En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y solo se podrán percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo».

⁵¹ Como es sabido con carácter general los Estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo de los administradores, de manera que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la Junta de Accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento. Tradicionalmente la Dirección General del Registro y del Notariado (DGRN) ha declarado a este respecto que no es suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de esta, debiendo constar la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias en los Estatutos con toda certeza y ser también claramente determinable su base. No obstante, en su Resolución de 19 de febrero de 2015 (NCR006111) señala la DGRN en los Estatutos tan solo ha de figurar el aspecto cualitativo, es decir, los conceptos retributivos, no siendo obligatorio poner el aspecto de cuantificación de una cantidad completa, al margen de que este último pueda figurar si así se desea. A este respecto ya en su Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (NFJ046340) el TS se encargó de precisar, refiriéndose a la retribución admisible de los administradores sociales, que el artículo 1.255 del CC establece la libertad de pactos, procediendo a fijar además unos límites a estos pactos en virtud de los cuales estos no han de ser contrarios a la moral y el orden público, no debiendo ocasionar además un perjuicio al tercero. En aquellos casos en los que estos pactos excedan de los parámetros socialmente aceptables tales pagos no podrán ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuándo estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales. De este modo una concreta entidad podrá retribuir a sus administradores como tenga por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no podrán exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impidan su deducción a la entidad que las efectúa y que obliga a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño. A este respecto la STS de 5 de febrero de 2015 (NFJ057567), refiriéndose a la cuestión relativa a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, tras efectuar un repaso de la jurisprudencia anterior del tribunal, vuelve a reiterar el criterio mayoritario de conformidad con el cual las retribuciones abonadas sin estar recogido ese particular en los Estatutos sociales no son deducibles, constituyendo una liberalidad. Tal y como subraya el tribunal en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada resulta improcedente la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. De este modo a través de la presente STS con-

La Ley 27/2014 confiere rango legal a las reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales contempladas con anterioridad a nivel reglamentario en el artículo 16 del RIS, si bien introduciendo determinadas modificaciones. Así, tratándose de una prestación de servicios efectuada por un socio-profesional, persona física a una entidad vinculada, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado si se cumplen los siguientes requisitos. En primer lugar, que más del 75 % de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y se cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad, eliminándose la limitación establecida en la norma reglamentaria anteriormente vigente de conformidad con la cual 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. En segundo término, 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 % del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios⁵².

Por último, como hemos tenido ocasión de analizar, se requiere que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: que 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; y que no sea inferior a 1,5 veces (anteriormente 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. En otro caso la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a cinco veces (anteriormente eran dos veces) el IPREM. Como contrapartida se mantiene la previsión de que el incumplimiento de este último requisito en relación con alguno de los socios-profesionales no impida la aplicación de lo previsto respecto de los restantes socios-profesionales.

tinúa su doctrina recogida, entre otras, en las Sentencias de 30 de octubre de 2013 (NFJ052827) y 2 de enero de 2014 (NFJ053476), en virtud de la cual, en los casos de previsión estatutaria debidamente concretada, resulta improcedente la deducción de las retribuciones concedidas a los administradores cuando ello se hace en pugna con lo previsto en los Estatutos, sin que la Junta General tenga competencia para adoptar decisiones en contra de lo en ellos previsto. Como es sabido a través de los citados pronunciamientos el Alto Tribunal consideró como gastos no deducibles las retribuciones de administradores y consejeros cuando los Estatutos establecen la gratuidad del cargo, aludiéndose a tal efecto al adecuado comportamiento de un ordenado comerciante, en los términos exigidos por el Código de Comercio. La necesidad de estar a la constancia de una retribución en los Estatutos sociales no constituye una cuestión de «necesidad» del gasto, sino de su «legalidad», debiendo atender a la normativa que refiere el resultado contable a las normas del Código de Comercio, lo que impide admitir el gasto. Debe advertirse, no obstante, de que la citada sentencia presenta el voto particular de uno de los magistrados, a través del cual se pone de manifiesto que, en un supuesto como el de autos, en que los Estatutos contemplaban la onerosidad del cargo, no cabe hablar de liberalidad si la retribución finalmente abonada supera el límite estatutario.

⁵² Recuérdese que con anterioridad este límite era fijado por el RIS en el 85 %.