

LAS SOCIEDADES PROFESIONALES

JAVIER BAS SORIA*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF. Miembro de ACEF***Extracto:**

LA aprobación de una Ley de Sociedades Profesionales ha pretendido dotar de un marco jurídico estable al incipiente fenómeno de creación de sociedades para el desarrollo de actividades profesionales.

A pesar de la relevancia del fenómeno en el ámbito tributario, la norma se presenta con una escasa disposición transitoria en materia tributaria, en la que únicamente se atiende a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD).

Es evidente que aunque la ausencia de normas específicas no suponga la creación de un nuevo régimen especial, la aplicación de las normas generales a un marco concreto y específico como son las sociedades profesionales plantea no pocos problemas. En el presente artículo se trata de realizar una aproximación a algunas de las principales cuestiones que plantea la sociedad profesional desde el punto de vista fiscal, como la relevancia de las distintas formas jurídicas elegibles en cuanto a las obligaciones fiscales dimanantes; las relaciones de los socios profesionales por la prestación de servicios profesionales a través de las sociedades; o las consecuencias tributarias de hechos tan habituales como el reparto de beneficios o la disolución de la sociedad, desde el particular desarrollo de estas instituciones en el seno de la sociedad profesional.

Palabras clave: sociedades profesionales y tributación de la sociedad profesional.

Sumario

1. Introducción.
2. Características básicas de la sociedad profesional.
3. La tributación de la sociedad profesional.
 - 3.1. Principales figuras tributarias que se proyectan sobre la sociedad profesional.
 - 3.1.1. El Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.1.2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 3.1.3. El Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - 3.1.4. El Impuesto sobre Operaciones Societarias.
 - 3.2. El socio ante la sociedad profesional.
 - 3.2.1. Los servicios profesionales prestados por el socio en el seno de la sociedad.
 - 3.2.2. La participación en los beneficios de la sociedad profesional.
 - 3.2.3. La finalización del contrato social: separación de socios y devolución de aportaciones.
4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La aparición de la sociedad profesional responde a una necesidad sentida en la sociedad para la regulación de un fenómeno incipiente de societización de las actividades profesionales.

Argumentos en pro de este fenómeno se postulan tanto desde la perspectiva de los propios profesionales que se asocian como desde la propia de los clientes que se relacionan con la sociedad de profesionales.

Desde el punto de vista de los profesionales, se reconoce que la especialización de actividades es la principal fuente del desarrollo económico, en la medida que de la misma se esperan obtener unas ganancias. La especialización genera un incremento de la capacidad de producción del grupo, en relación con la que conseguirían por separado cada uno de sus miembros si tuvieran que dedicarse a llenar cada una de las áreas de trabajo que se cubren por el conjunto. Es incuestionable que en un servicio profesional, donde la eficacia del profesional que lo presta es un elemento fundamental, se produce un incremento de la rentabilidad por este proceso.

Adicionalmente, la agrupación de profesionales les permite alcanzar economías de escala (que consisten en la disminución del coste medio de un producto o servicio como consecuencia del aumento del volumen de unidades producidas). El uso conjunto de los activos fijos o de servicios que se reciben conjuntamente son manifestaciones evidentes de este fenómeno.

Las economías de producción conjunta –también llamadas economías de gama– consisten en una disminución del coste de producir conjuntamente un número de servicios o productos diferentes.

Pero no solo los propios profesionales reciben ventajas de este modelo. También los clientes se ven beneficiados. Como se ha señalado, uno de los elementos esenciales que llevan a la contratación de un profesional frente a otros que se ofrecen en el mercado es la calidad de su servicio. Desde este punto de vista, la ventaja fundamental que recibe el cliente, lego en muchas ocasiones en las materias a las que se refiere el servicio, es el propio control que realizan los demás profesionales integrados en la sociedad profesional sobre la labor que desarrolla cada uno de sus miembros. En la medida que sus rendimientos y sus posibilidades de contratación futura dependen de la calidad del servicio prestado por la sociedad, existe una implicación de todos los miembros no solo en lograr que sus propias actividades sean lo mejor posibles, sino que las prestadas por los restantes miembros de la sociedad cuenten con el mismo grado de corrección. Ello redundará en una mayor calidad del servicio al cliente y un traslado de la carga de elección del profesional idóneo del cliente a la sociedad.

La propia Unión Europea se hizo eco de estas inquietudes y fenómenos, propugnando el desarrollo en todos los Estados miembros de una normativa transparente y un marco jurídico seguro relativo a los servicios profesionales. Esta preocupación se manifestó tanto en las conclusiones del Consejo Europeo de Lisboa de 23 y 24 de marzo de 2000 («Agenda 2000») como en las recomendaciones de la Comisión, destacando la Comunicación de junio de 2005 titulada «i2010- Una sociedad de la información europea para el crecimiento y el empleo».

2. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL

El pasado día 16 de marzo se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales. Pretende esta norma reconocer un marco en nuestro ordenamiento jurídico a una situación fáctica que se viene produciendo en las actividades profesionales, donde se está notando un progresivo abandono del ejercicio individual de ciertas profesiones (economistas, abogados, auditores, arquitectos, ingenieros, etc.), siendo sustituido por un ejercicio colectivo de la profesión a través de formas contractuales asociativas que incluyen a varios profesionales o, inclusive, la prestación de los servicios por agrupaciones de profesionales multidisciplinares, con una mayor especialización y división del trabajo por áreas que permiten la integración de diversos servicios necesarios a sus clientes.

Son sus notas características y diferenciales las siguientes:

a) Conceptuación de la sociedad profesional.

La sociedad profesional es aquella que tiene por objeto social el ejercicio de una actividad profesional, entendiéndose como tal aquella actividad cuyo desempeño requiera un título universitario oficial y la inscripción en un colegio profesional, como pueden ser las profesiones de ingeniero, arquitecto, economista, médico o abogado.

Es decisión consciente y declarada de la ley no crear una nueva forma jurídica asociativa para las sociedades profesionales. Se permite, por tanto, que la sociedad profesional se acoja a cualquiera de las formas societarias previstas en nuestro ordenamiento jurídico, aunque se establecen determinadas cautelas para que, independientemente de la forma elegida, se constate la existencia de la sociedad profesional. Podemos destacar, fundamentalmente, la relativa a la inclusión de la mención «profesional» junto al indicativo de la forma jurídica, y la necesaria formalización del contrato de sociedad en escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil, que no son formalidades que se exijan para todas las formas jurídicas de sociedad.

Su objeto social se limita, exclusivamente, al ejercicio de actividades profesionales, bien sea directamente, bien sea a través de su participación en otras sociedades profesionales. Conviene destacar, en este punto, el «olvido» del legislador de que estos términos tan taxativos no suponen, de hecho, una prohibición de realizar otras actividades, pues el realizar operaciones que no se encuen-

tren incluidas dentro de su objeto social no es causa que afecte a la validez de los contratos ni a la continuidad de la propia sociedad.

Se habilita, a través de esta figura, el ejercicio personal y directo de dicha actividad por la propia sociedad, desapareciendo la necesaria intermediación de los socios profesionales que debían aparecer como prestadores personales de los servicios ante los colegios profesionales. No obstante lo anterior, se mantiene la exigencia de que los servicios sean materialmente realizados por personas con la titulación necesaria, evitando que con ello se pueda convertir la ley en un cauce para desnaturalizar el servicio profesional. Como consecuencia de ello, se recoge la obligación de las sociedades profesionales de inscripción en el colegio profesional correspondiente, si bien se prevé la creación a estos efectos de registros específicos de sociedades profesionales dentro de los colegios profesionales.

Destaca también que se regulan las sociedades multidisciplinarias, entendiéndose por tales aquellas que ejercen de forma simultánea diversas actividades profesionales. La única limitación que se añade es que no podrán realizarse de forma simultánea actividades que se hayan declarado incompatibles.

b) La composición de las sociedades profesionales.

Los profesionales asumen un papel preponderante en este tipo de entidades, ya que se les reserva una participación destacadísima en el capital y en la administración de la sociedad, ya que al menos el 75 por 100 del capital y de los derechos de voto y tres cuartas partes de los puestos del Consejo de Administración deben corresponder a socios profesionales, que son personas físicas con la titulación necesaria para el ejercicio de la actividad profesional correspondiente al objeto social u otras sociedades profesionales.

c) Las garantías en los servicios profesionales.

Se pretende además reforzar el sistema de garantías en los casos de servicios profesionales prestados por estas sociedades, mediante el establecimiento de un juego de responsabilidades que tratan de compatibilizar la responsabilidad del propio socio y las garantías que se ofrecen a los clientes. Así, se establece la responsabilidad profesional y deontológica tanto de la sociedad como de los socios que actúen en la prestación de los servicios, y una responsabilidad patrimonial de la sociedad y de los socios, limitada en este caso dependiendo de la forma jurídica elegida para la constitución de la entidad, pero sin que esta limitación pueda cubrir la responsabilidad contractual o extracontractual en aquellos casos en los que el profesional ha intervenido como tal en la prestación directa del servicio.

d) El reparto de beneficios.

Estas sociedades acogen un criterio de reparto de los beneficios particulares, teniendo presente que permiten acogerse a este régimen a las sociedades cualquiera que sea su forma de constitución. Así, se deja a la total voluntad de las partes, recogida en el contrato social, aprobar el propio reparto o las reglas a las que el mismo debe ajustarse, exigiendo, en este caso, la ratificación en Junta o Asamblea General, con las mayorías estatutariamente previstas, de los repartos efectivos. Se prevé

que dichas reglas se inspiren en la participación de los socios en la obtención del beneficio. Como criterio residual, en defecto de disposición expresa, aparece la participación en el capital.

Otra cuestión a destacar es que la ley parece considerar, aunque no hay mención expresa en este sentido, que los resultados de cada ejercicio van a ser totalmente repartidos entre los socios.

e) Pérdida de la condición de socio.

Resulta claro que en una sociedad profesional, donde el elemento que prima en la condición de socio profesional no es la participación en el capital, sino la participación en la propia actividad social, las cuestiones que atañen a dicha condición son fundamentales.

Se establece, por ello, una prohibición en la transmisibilidad de la condición de socio *inter vivos*, salvo que se cuente con la autorización de los restantes socios profesionales. Se prevé que los Estatutos lo permitan con el apoyo de la mayoría de los socios.

Una limitación similar se establece en relación con la transmisión *mortis causa* o forzosa de la condición de socio profesional, que podrá quedar excluida por decisión de la mayoría de los socios, prevista en los Estatutos, o por decisión unánime de los mismos, en otro caso, saldándose en estos casos la cuota de liquidación que corresponda.

En cuanto a la separación por voluntad del propio socio, se distinguen dos supuestos. Por una parte, la sociedad de duración indefinida, en la que se podrá separar en cualquier momento, limitando esta facultad exclusivamente por las exigencias de la buena fe. Por otra, las sociedades de duración limitada, en las que la separación exigirá la concurrencia de causa legal o estatutaria u otra justa causa.

Finalmente, se prevé la exclusión de los socios profesionales, que podrá producirse, además de por las causas previstas estatutariamente, cuando infrinja gravemente sus deberes para con la sociedad o los deontológicos, perturbe su buen funcionamiento o sufra una incapacidad permanente para el ejercicio de la actividad profesional. También se prevé la exclusión del socio profesional cuando haya sido inhabilitado. En todos los casos, el acuerdo motivado de exclusión será adoptado por la Junta o Asamblea General, con el voto favorable de la mayoría del capital y de la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales.

En todos los casos contemplados de finalización de la condición de socio se contempla el reembolso de una cuota de liquidación. Se permite establecer libremente criterios de valoración o cálculo con arreglo a los cuales haya de fijarse el importe de la cuota de liquidación que corresponda a las participaciones del socio profesional separado o excluido, así como en los casos de transmisión *mortis causa* y forzosa.

f) Exclusiones.

Finalmente, cabe destacar que la propia exposición de motivos trata de limitar el alcance de la ley, señalando que quedan fuera de este concepto las sociedades de medios, que son aquellas que

tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional, persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional.

3. LA TRIBUTACIÓN DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL

Como se ha expuesto, la ley no prevé una forma jurídica determinada para las sociedades profesionales. Esta facultad de acogerse a distintas formas sociales va a determinar la existencia de diversas formas de tributación.

3.1. Principales figuras tributarias que se proyectan sobre la sociedad profesional.

3.1.1. *El Impuesto sobre Sociedades.*

En la mayoría de casos, las sociedades profesionales van a venir sujetas al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), que es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y otras entidades jurídicas. En su artículo 7, el TRIS, realiza una matización muy importante a este alcance, al excluir de tributación en el IS a las sociedades civiles, que es una de las formas jurídicas más habituales que se han venido usando para la asociación de profesionales.

Para la determinación de la renta objeto de gravamen, el IS parte del resultado contable, determinado por aplicación de las normas contempladas en el Código de Comercio y su legislación de desarrollo. Se corrige dicho resultado por aplicación de las normas del impuesto, que establecen diferencias de imputación, de calificación o de periodificación; se compensan, en su caso, las bases imponibles negativas y se aplica el tipo de gravamen, determinando la cuota íntegra.

Algunas de las características más destacables para la sociedad profesional, por oposición al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), son la existencia de un tipo de gravamen proporcional del 30 por 100 ¹, frente a la escala progresiva del impuesto. También destaca la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas, con un periodo mucho más dilatado (15 años) que el previsto para la compensación de bases liquidables negativas en el IRPF, y sin que se

¹ El tipo de gravamen general del impuesto es, para los períodos impositivos iniciados durante 2007, del 32,5 por 100 y se reducirá el año 2008 al 30 por 100. Adicionalmente, las entidades de reducida dimensión, que son aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios es inferior a 8 millones de euros, son gravadas en una escala con dos tramos, el primero, por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por 100, y, el segundo, por la parte de base imponible restante, al tipo general.

discriminen ninguno de los orígenes o fuentes de rentas a la hora de realizar dicha integración y compensación². Finalmente, dentro de las materias que han venido afectando habitualmente a las sociedades de profesionales, debemos destacar que el IS no contiene ninguna norma relativa a la afectación de bienes a la actividad, afectando a la deducibilidad de los gastos exclusivamente las normas relativas a los gastos no deducibles, recogidas fundamentalmente en el artículo 14 del TRIS.

3.1.2. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*³

Por lo que respecta a las sociedades civiles profesionales y a las actividades que desarrollen los socios personas físicas en las sociedades, debemos destacar también el IRPF, que es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Aunque quedan sujetos como contribuyentes al mismo exclusivamente las personas físicas, se establece un régimen especial, denominado de atribución de rentas, en función del cual las rentas obtenidas por sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica se atribuyen a sus socios y partícipes, en función de las cuotas respectivas de participación y la naturaleza que tenga la renta obtenida por la sociedad o entidad.

Para la determinación de la base imponible de las rentas procedentes de las actividades establece la ley dos regímenes: la estimación directa, en sus modalidades normal y simplificada (en las que se engloban todas las actividades profesionales) y objetiva. La estimación directa realiza una remisión a las normas del IS para la determinación de la base imponible, aunque no se aplica la compensación de las bases imponibles negativas, que sigue el régimen de integración y compensación de rentas propio del IRPF, y se establecen determinadas minoraciones para llegar a la base liquidable, a la que se aplica la tarifa progresiva del impuesto (en realidad, el tipo de gravamen efectivo resulta de la agregación de dos tarifas, una estatal y otra autonómica⁴).

3.1.3. *El Impuesto sobre el Valor Añadido.*

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o pro-

² Los artículos 47 a 49 de la LIRPF desarrollan el procedimiento de integración y compensación de rentas, que para los rendimientos de actividades profesionales, ejercidas a través de sociedades civiles determinará, exclusivamente, la existencia de rendimientos de actividades que se integrarán en la base imponible general, adicionándose con los rendimientos y las imputaciones de rentas, y, en su caso, y con los límites fijados, con el saldo positivo o negativo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las incluidas en la base del ahorro.

³ Las referencias al IRPF se realizarán, en todo caso, a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; sin incluir referencias a regímenes transitorios.

⁴ En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan aprobado tarifa propia se aplica la tarifa complementaria aprobada por el Estado. Únicamente la Comunidad de Madrid ha hecho uso de esta facultad normativa.

fesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen; así como las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones. De acuerdo con el artículo 84 de la Ley del Impuesto, resultan sujetos pasivos del impuesto tanto las personas físicas y jurídicas como las sociedades civiles y entes sin personalidad contemplados en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que realicen las operaciones gravadas. Por ello, independientemente de la forma elegida para la constitución de la sociedad profesional, quedarán sujetos sus servicios al IVA, sin que en este caso suponga alteración de su régimen jurídico la elección de una u otra forma jurídica.

3.1.4. El Impuesto sobre Operaciones Societarias.

El ITP y AJD supone una agrupación en un único impuesto de tres figuras impositivas de naturaleza diversa y de regulación independiente: las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados.

La modalidad de operaciones societarias recae fundamentalmente sobre determinadas atribuciones patrimoniales que se producen desde o hacia sociedades mercantiles. Podemos destacar, entre estas y por lo que se refiere a las sociedades profesionales, la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades, así como las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.

No aparecería, en cuanto a la sujeción al impuesto, diferencia en función de la forma jurídica elegida para la constitución de la sociedad profesional, pues el artículo 22 del TR ITP y AJD equipara a las sociedades, a las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, condición que reviste toda sociedad profesional, independientemente de la forma jurídica elegida.

No resulta, empero, indiferente la forma jurídica para determinar la base imponible de este impuesto, aun a pesar de que todas las formas societarias puedan encontrar, tal y como se ha señalado, amparo bajo el marco de sociedades profesionales. Así, el artículo 25 del citado Texto Refundido diferencia entre sociedades que limiten la responsabilidad de los socios, en las que la base imponible en la constitución y aumento de capital coincidirá con el importe nominal en que aquel quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas; y el de las restantes sociedades y entidades equiparadas, en las que la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

En este contexto, cabe destacar que tampoco debemos encontrar en el texto de la Ley de Sociedades Profesionales base jurídica para alterar los criterios para la fijación de la base imponible tradicionales en virtud de la especial responsabilidad establecida para los socios profesionales. Así, aunque el artículo 11.2 de la mencionada ley establezca una responsabilidad patrimonial de los socios profesionales por los actos realizados para la sociedad profesional, tal y como dicho precepto establece, no se trata de una responsabilidad derivada de la condición de socio, sino una verdadera responsabilidad pro-

fesional que atiende a la personalidad del prestador material de los servicios. En cuanto a su responsabilidad como socios, el párrafo primero del mismo artículo determina que la naturaleza profesional de la sociedad no altera el régimen de responsabilidad conforme a la forma social elegida ⁵.

Finalmente, conviene destacar que en este marco se establece la única disposición de contenido tributario que contiene la ley y cuya intención es, cuanto menos, oscura. La disposición transitoria tercera establece una exención en la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, limitada temporalmente al plazo de un año, para todas las sociedades constituidas con anterioridad que adapten sus estatutos a lo dispuesto en esta ley.

Dentro de las operaciones gravadas con este impuesto, que han sido enumeradas antes, no se encuentra la modificación de la denominación social ni la modificación de los Estatutos. Tal y como se ha señalado al destacar los rasgos característicos de la sociedad profesional, las únicas adaptaciones que propone la ley son las relativas a aspectos estatutarios, ya que no discrimina a favor de determinadas formas jurídicas ni establece capitales o fondos propios máximos o mínimos que influyan en las modificaciones sociales llamadas a tributar. No parece que, otras operaciones incluidas en el ámbito del hecho imponible que la sociedad profesional decida realizar, como ampliaciones o reducciones de capital, puedan acogerse a esta exención, en la medida que no resultan necesarias para adaptarse a la ley ⁶.

Por otro lado, el beneficio fiscal se restringe únicamente a las sociedades profesionales que se encuentren ya constituidas. Siendo que el devengo queda fijado en la fecha de formalización del acto que se sujeta a gravamen, resulta claro que esta exención no puede alcanzar, en ningún caso, a los hechos imponibles ya producidos antes de la vigencia de la ley, hayan sido declarados y liquidados o encuéntrense en plazo de declaración. En cuanto a hechos que se produzcan a partir de la vigencia de la ley, queda excluida su aplicación por incumplir la condición de que se apliquen a sociedades que se encuentren ya constituidas.

3.2. El socio ante la sociedad profesional.

3.2.1. Los servicios profesionales prestados por el socio en el seno de la sociedad.

La primera cuestión a la que debemos atender es al tratamiento tributario que deben tener los servicios prestados por el socio en el seno de la sociedad profesional. La Ley de Sociedades Profe-

⁵ Artículo 11. Responsabilidad patrimonial de la sociedad profesional y de los profesionales:

1. De las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio. La responsabilidad de los socios se determinará de conformidad con las reglas de la forma social adoptada.
2. No obstante, de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan.

⁶ Resulta evidente que dicha interpretación es contraria al artículo 14 de la Ley General Tributaria: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.»

sionales contempla la necesaria participación del profesional en la prestación de los servicios de la sociedad profesional, pues exige que los servicios profesionales se presten directamente a través de personas colegiadas en el colegio profesional correspondiente.

Una primera distinción en esta cuestión resulta del tipo de entidad de que se trate. Si la sociedad profesional queda sujeta al IS, el tratamiento fiscal que han recibido tradicionalmente estas operaciones es específico, por calificarse generalmente de operaciones vinculadas, en las que se prescinde del valor acordado entre las partes, aplicándose una norma de valoración que remite a un valor de mercado o valor que se acordaría entre partes independientes.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude, el tratamiento fiscal para las sociedades profesionales resultaba mucho más beneficioso que el que recibirán a partir de esta.

Con carácter general, el IS contemplaba como valor fiscal de las operaciones vinculadas el valor de transacción acordado entre las partes. No obstante, estaba prevista una facultad de comprobación administrativa que permitía sustituir dicho valor por el valor de mercado, mediante un ajuste bilateral entre los sujetos participantes en la operación. Con el TRIRPF, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, las operaciones vinculadas efectuadas entre personas físicas y sociedades debían valorarse necesariamente por el contribuyente a precios de mercado, siempre que ello determinara un aumento de los ingresos de la persona física, sin necesidad de esperar a la eventual comprobación administrativa. No obstante, se introducía una importante modulación en cuanto a la fijación del valor de mercado en cuanto se tratase de rendimientos procedente de sociedades profesionales, entendiendo por estas las 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. Es este caso, se entendía que la contraprestación efectivamente satisfecha coincidía 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.

El nuevo régimen derivado de la modificación efectuada en el artículo 16 de la Ley del IS, así como del artículo 41 del nuevo IRPF, resulta en una dos características diferenciales. Se establece la obligatoriedad para todos los contribuyentes (personas físicas y jurídicas) de efectuar en su propia declaración la valoración a precios de mercado para todas las operaciones vinculadas, por lo que esta regla no aparece como una especialidad que se restringe a los casos en los que ello determine una mayor tributación en sede de la persona física. Desaparece, igualmente, la regla especial para la determinación del valor de mercado de estas prestaciones. Se aplican plenamente las reglas de valoración que imponen un valor comparable al valor que se aplica a idénticas operaciones realizadas con terceros. Se establece, asimismo, un régimen sancionador para los incumplimientos de la obligación de valorar a precios de mercado las operaciones vinculadas, que se apoya en una exigencia de documentación contable específica de estas operaciones. Ello va a suponer una exigencia adicional para este tipo de sociedades, con un riesgo fiscal adicional por el abrumador régimen sancionador que se ha establecido.

Una cuestión que se antoja fundamental en las operaciones realizadas por los socios en la sociedad profesional será el adecuado reflejo de todas las ventajas económicas que hemos expuesto en la introducción como acicate para la societarización de las actividades. Resulta evidente que el

servicio profesional recibido por el tercero será, en muchos casos, el mismo que haya prestado el profesional para la sociedad, por lo que una simplificación en la determinación del valor de mercado llevaría a identificar el valor de un servicio con el otro⁷. ¿Cómo se determina el valor económico de intangibles tales como la captación y circulación de clientes entre profesionales en sociedades multidisciplinarias, en las que si bien el servicio prestado por el profesional incluido en la sociedad es el mismo que el prestado por la sociedad al tercero, pero en el que, desde luego, la sociedad ha influido en el contacto del profesional con el cliente?

En este contexto, cabe destacar que la nueva regulación de las operaciones vinculadas ha recibido las directrices en materia de precios de transferencia formuladas por la OCDE. Como consecuencia de ello se ha introducido un nuevo sistema para la fijación del valor de mercado: el método del margen neto del conjunto de operaciones. La característica más acusada de este método es que permite ir un paso más allá que los restantes métodos de valoración, en los que la formulación del precio de mercado se obtiene siempre a partir de precios, costes y valores de venta habidos en las operaciones sin vinculación. En este método, por el contrario, se permite realizar la valoración a partir de datos estimativos o aproximativos, sin necesidad de que tales estimaciones se encuentren totalmente refrendadas por datos contrastados. La cuestión suscitada sigue siendo si este método podrá, no obstante, la estimación recoger no ya la variación en el valor de una prestación que individualmente considerada no puede reflejar un valor distinto de mercado, sino la diferencia por la agregación del conjunto de prestaciones al total de prestaciones que desarrolla la sociedad de profesionales.

Adicionalmente, cabe señalar que este sistema se establece como un sistema secundario sobre los métodos primarios de valoración, constituidos por los métodos del precio libre comparable, del

⁷ El artículo 16.4 del TRIS contempla los métodos o criterios para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas en los siguientes términos:

- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
- c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

- a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
- b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

coste incrementado y del precio de reventa; fundados todos ellos en los precios reales habidos de los servicios con partes no vinculadas, con diversos ajustes. La aplicación del método del margen neto del conjunto de operaciones exige que estos métodos primarios enumerados no hayan sido de aplicación posible, circunstancia que en el caso contemplado, evidentemente, no se va a dar.

En el caso de que la sociedad profesional elija la forma jurídica de sociedad civil, los problemas serán distintos. En este caso, tributará en el régimen de atribución de rentas, atribuyéndose las mismas a las personas físicas en función de su participación.

En este caso, podemos encontrarnos con el supuesto contrario al que veíamos en sede una sociedad que tribute en el IS. La Ley de Sociedades Profesionales permite la integración en la sociedad, con una participación de hasta un 25 por 100 del capital, de personas que no revistan la condición de profesionales. En este caso, determinada la renta obtenida por la sociedad civil, será objeto de atribución a los socios y partícipes en función de sus respectivas participaciones en el capital. Aunque no existe una mención clara, en aquellos casos en los que no participen sujetos pasivos del IS o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no parece que tal determinación de la renta obtenida por la sociedad civil de profesionales exija la aplicación de la regla de operaciones vinculadas para los servicios prestados por los socios.

Para valorar la relevancia de cuanto se está exponiendo, debemos tener presente que el IRPF es un tributo de carácter progresivo. En el caso de la sociedad civil de profesionales se está permitiendo, del juego conjunto de estas normas, que una cuarta parte de la renta atribuida se sustraiga de la base imponible del socio, que estaría tributando a los tipos marginales más altos, y se pueda integrar en sede de otro miembro de la unidad familiar, sin rentas, por lo que estaría tributando a los tipos marginales más bajos del impuesto.

No resulta, desde luego, baladí esta reflexión, pues una cuestión se levanta de fondo en todo este entramado. El IS aplica un tipo proporcional del 30 por 100. La existencia de un beneficio en sede de la entidad por la prestación del servicio profesional se integrará en su base imponible y deberá tributar con arreglo a dicho tipo. El IRPF aplica una escala progresiva de gravamen, cuyo último tramo, aplicable a bases liquidables superiores a 52.360 euros es del 43 por 100. Esta diferencia de tipos es lo suficientemente expresiva como para demostrar la indudable relevancia de la cuestión.

La aplicación de la regla de las operaciones vinculadas supone, en este punto y según lo expuesto, que fiscalmente se «ignore» el fenómeno de societización, haciendo tributar los servicios de los socios profesionales prestados a través de la sociedad directamente en el socio que participa en su prestación. Únicamente en aquellos casos en los que exista la participación de otros elementos de producción de la sociedad de profesionales de titularidad de la misma (fundamentalmente, otros profesionales que ligados directamente a la sociedad, sin revestir la condición de socios, y que participen efectivamente en la prestación de un servicio concreto) encontraremos un beneficio en sede de la sociedad que no se impute directamente al socio y que, por consiguiente, debe tributar en esta. Considerando que, posteriormente, dicho beneficio pueda revertir al socio como dividendo, se integrará en su base imponible del ahorro tributando al tipo del 18 por 100 y sin que resulte aplicable la deducción por doble imposición, suprimida en la reforma del IRPF. Agregando ambas tributaciones encontramos una presión fiscal muy elevada.

En cuanto al IVA, la situación es completamente diferente. Existiendo idéntica situación de vinculación, los servicios de los profesionales socios a la sociedad profesional, con carácter general, no van a tener incidencia en el cálculo y liquidación del impuesto.

El artículo 7.5 de la LIVA contempla un supuesto de no sujeción para los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial. Los servicios prestados a las sociedades profesionales revestirán, en la mayoría de los casos, esta naturaleza, pues la ordenación 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, que se exige para que una actividad revista la condición de empresarial o profesional, recaerá, exclusivamente, en la sociedad de profesionales y no en los socios que presten, bajo el paraguas de la personificación, los servicios.

3.2.2. La participación en los beneficios de la sociedad profesional.

Tampoco en esta materia encontramos una regulación específica fiscal. La ley se limita a estipular la existencia de posibles pactos que permitan la distribución de beneficios no ya en función de la participación en el capital, sino basados en otros criterios relativos a la participación en la actividad de la sociedad.

Independientemente de las cuestiones que suscita esta posibilidad, que difiere considerablemente del concepto tradicional sostenido en el Derecho Mercantil, cuando nos enfrentamos a la normativa fiscal se plantea otro problema.

En los casos de entidades sometidas al IS, la participación en beneficios se distribuirá en función del resultado económico, que no fiscal, de la entidad. Independientemente del importe de la base imponible de la sociedad, si dispone de fondos propios de libre disposición, podrá repartir resultados en forma de dividendos.

Como hemos señalado, fiscalmente, la base imponible de la sociedad se verá afectada por la aplicación de la regla de las operaciones vinculadas. Pero dicha regla, como toda norma de valoración fiscal, no exige la existencia de flujos económicos de igual importe. Es decir, aunque fiscalmente y por aplicación de esta regla el beneficio se residence en sede del socio prestador del servicio, el flujo monetario no tiene el porqué seguir el mismo camino, pudiendo quedarse en sede de la sociedad. Como consecuencia de ello, puede existir una reserva económica susceptible de ser distribuida, es más, que la ley presume retribuida.

Cuando se produce un reparto de beneficios, se genera en sede del socio persona física un rendimiento del capital mobiliario derivado de su condición de socio. Al no existir ninguna norma que sirva de excepción, dicho rendimiento se integrará por su importe, minorado en su caso en el importe de los gastos de administración y custodia de los valores, en la base imponible del ahorro del socio, y tributará al tipo fijo del 18 por 100.

Se produce, de este conjunto de hechos, no ya la doble tributación propia de todos los dividendos, en sede de la sociedad y del socio, que no corrige de forma alguna la normativa del IRPF, sino una verdadera doble tributación en sede de la misma persona, por los mismos rendimientos y por el mismo impuesto. En el momento de la prestación de los servicios, por aplicación de la regla de las operaciones vinculadas, el socio profesional incorpora en su base imponible el valor de mercado del servicio por él prestado. Si dicha regla de valoración no lleva aparejado el pago efectivo de dicho servicio al socio, la distribución de los fondos recibidos por la sociedad de profesionales tributación del prestatario final por el mismo servicio mencionado anteriormente, origina un nuevo rendimiento, en este caso del capital, que vuelve a tributar en sede del socio profesional prestador del servicio.

3.2.3. *La finalización del contrato social: separación de socios y devolución de aportaciones.*

Tampoco en este caso encontramos una regulación fiscal sobre la materia. Para determinar las consecuencias de estas operaciones, tendremos que diferenciar la tributación de las sociedades y de los socios.

En sede de la sociedad, todas estas operaciones se encuentran contempladas en el artículo 15 del TRIS, que establece la obligación para la sociedad profesional de integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los bienes entregados en los que se materialice la cuota de liquidación y su valor neto contable.

Para el socio, se considerará ganancia patrimonial la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

Estas reglas determinan la existencia de un beneficio o pérdida, tanto en sede de la sociedad como del socio, en el momento de la finalización del contrato social, cuya tributación se debe hacer efectiva en ese mismo momento.

Dos problemas adicionales se levantan, no obstante, en relación con la sociedad profesional. En su ánimo de contemplar la especial naturaleza de estas entidades, que son sociedades en las que el desarrollo de la actividad profesional por parte del socio tiene un componente fundamental, el legislador prevé que la cuota de liquidación otorgada a un socio sea superior o inferior a su participación en el capital, con el propósito de retribuir su mayor o menor implicación en el funcionamiento de la sociedad profesional que abandona. Se plantea, lógicamente, qué tratamiento tributario debe tener esta cantidad para la entidad y el socio beneficiado, pues si no se corresponde con un elemento objetivo como es la aportación, queda en la mano del aplicador de la norma su calificación como de mera liberalidad.

Tal y como se ha comentado en el punto anterior relativo a los servicios profesionales prestados por el socio en el seno de la sociedad, la aplicación de la regla de las operaciones vinculadas, en el caso de sociedades que tributen en el IS; y el régimen de atribución de rentas, en el IRPF, vienen a determinar que exista una práctica imputación del beneficio de la sociedad a los socios profesionales que participan en la prestación de sus servicios. En este marco, cabe plantear si resulta lógica una tributación

adicional por la distribución de una cuota de liquidación cuando los resultados de la actividad se han venido imputando, sistemáticamente, a los socios profesionales y se ha «ignorado» fiscalmente la existencia de la sociedad. Esta reflexión resulta especialmente interesante en el caso de la separación de una sociedad civil, ya que en este caso ni tan siquiera puede existir un resto de actividad que no haya sido atribuido a los socios, pero el artículo 37 de la LIRPF es claro al no diferenciar entre los distintos tipos de sociedad para determinar su sujeción a tributación, incluyendo, por tanto, todas ellas.

4. CONCLUSIONES

La Ley de Sociedades Profesionales aspira a ser un texto integrador de una realidad avanzada, regulando sus características básicas y, sobre todo, las relaciones internas de los socios y las garantías a terceros, pero en el ámbito fiscal ha nacido huérfana. Resulta llamativo que su única disposición de contenido fiscal tenga un ámbito de escasa o nula relevancia. En general, no debería llamar la atención esta ausencia de disposiciones fiscales, si no fuera por la costumbre del legislador de introducir normas tributarias en toda medida impulsora o limitadora que acomete, y por la constancia que el ejercicio de actividades profesionales y otras a través de personas jurídicas ha sido espoleado, en muchos casos, básicamente por motivos fiscales.

La ausencia de regulación fiscal se proyecta de forma especial en la valoración de los servicios de socios profesionales prestados en el seno de la sociedad. La aplicación de la regla de las operaciones vinculadas puede resultar en un olvido de la participación de la agrupación de medios que constituye la sociedad en la generación del ingreso profesional y su residencia absoluta en el propio socio profesional.

Una defensa simple de este hecho puede fundamentarse en la ausencia de razón para diferenciar la tributación del profesional por razón de la forma de organización elegida: sociedad o ejercicio personal y directo. ¿Pero acaso el legislador no permite este hecho cuando la actividad elegida es una actividad empresarial? ¿Plantea alguien la necesidad de valorar a precios de mercado los servicios y las ejecuciones de obra llevadas a cabo por sociedades sin más empleados que el propio empresario o, en todo caso, su familia? Parece que la materia gris del legislador se preocupa más de la situación de aquel que le resulta próximo y conocido que la de otros sectores de actividad que le son más ajenos. En un sistema jurídico en el que la agrupación de capitales que supone el contrato societario es tan mínimo como el nuestro, no cabe lanzar una piedra contra un tipo de sociedad constituido para una actividad concreta y permanecer indiferente frente a las demás.

En general, parece que esta regulación, o mejor dicho, ausencia de regulación, ha despertado un viejo conocido de la normativa tributaria: la transparencia fiscal de profesionales. No cabe añadir más crítica que la anterior a este hecho, pero debemos reconocer que la transparencia contenía una regulación en sí misma completa, ya que cuando se levantaba el velo societario y se imputaba directamente el trasfondo económico a los socios, no se producían otras consecuencias por los actos derivados de las relaciones sociedad-socio. Aquí, ciertamente, no se produce esta integración absoluta, resultando, como hemos analizado, en operaciones susceptibles de producir una doble tributación en sede del socio, sin que se arbitren medidas para su corrección.