

**Problemáticas fiscales en la calificación y valoración de la relación socio-profesional y sociedad profesional**

**Patricia Esther Font Gorgorió**

<http://hdl.handle.net/10803/400555>

**ADVERTIMENT.** L'accés als continguts d'aquesta tesi doctoral i la seva utilització ha de respectar els drets de la persona autora. Pot ser utilitzada per a consulta o estudi personal, així com en activitats o materials d'investigació i docència en els termes establerts a l'art. 32 del Text Refós de la Llei de Propietat Intel·lectual (RDL 1/1996). Per altres utilitzacions es requereix l'autorització prèvia i expressa de la persona autora. En qualsevol cas, en la utilització dels seus continguts caldrà indicar de forma clara el nom i cognoms de la persona autora i el títol de la tesi doctoral. No s'autoritza la seva reproducció o altres formes d'explotació efectuades amb finalitats de lucre ni la seva comunicació pública des d'un lloc aliè al servei TDX. Tampoc s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX (*framing*). Aquesta reserva de drets afecta tant als continguts de la tesi com als seus resums i índexs.

**ADVERTENCIA.** El acceso a los contenidos de esta tesis doctoral y su utilización debe respetar los derechos de la persona autora. Puede ser utilizada para consulta o estudio personal, así como en actividades o materiales de investigación y docencia en los términos establecidos en el art. 32 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (RDL 1/1996). Para otros usos se requiere la autorización previa y expresa de la persona autora. En cualquier caso, en la utilización de sus contenidos se deberá indicar de forma clara el nombre y apellidos de la persona autora y el título de la tesis doctoral. No se autoriza su reproducción u otras formas de explotación efectuadas con fines lucrativos ni su comunicación pública desde un sitio ajeno al servicio TDR. Tampoco se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR (*framing*). Esta reserva de derechos afecta tanto al contenido de la tesis como a sus resúmenes e índices.

**WARNING.** The access to the contents of this doctoral thesis and its use must respect the rights of the author. It can be used for reference or private study, as well as research and learning activities or materials in the terms established by the 32nd article of the Spanish Consolidated Copyright Act (RDL 1/1996). Express and previous authorization of the author is required for any other uses. In any case, when using its content, full name of the author and title of the thesis must be clearly indicated. Reproduction or other forms of for profit use or public communication from outside TDX service is not allowed. Presentation of its content in a window or frame external to TDX (*framing*) is not authorized either. These rights affect both the content of the thesis and its abstracts and indexes.

## **TESIS DOCTORAL**

Título

**PROBLEMÁTICAS FISCALES EN LA CALIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LA  
RELACIÓN SOCIO-PROFESIONAL Y SOCIEDAD PROFESIONAL**

Realizada por

Patricia Font Gorgorió

en el Centro

ESADE - Facultad de Derecho

y en el Departamento

Derecho

Dirigida por

Dr. Joan Pagès i Galtés

**PROBLEMÁTICAS FISCALES EN LA CALIFICACIÓN Y  
VALORACIÓN DE LA RELACIÓN SOCIO-PROFESIONAL Y  
SOCIEDAD PROFESIONAL**

**Patricia Font Gorgorió**

**Tesis doctoral dirigida por el Dr. Joan Pagès i Galtés  
ESADE LAW SCHOOL - UNIVERSITAT RAMON LLULL**

**Barcelona, noviembre 2016**



*“La inteligencia consiste no solo en el conocimiento,  
sino también en la destreza de aplicar los conocimientos en la práctica.”*

Aristóteles.



## INDICE

<b>ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....</b>	<b>13</b>
<b>INTRODUCCIÓN: JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS DEL ESTUDIO .....</b>	<b>17</b>
<b>CAPÍTULO PRIMERO: DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD PROFESIONAL Y SOCIEDAD PROFESIONAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....</b>	<b>25</b>
<b>1. LAS SOCIEDADES PROFESIONALES COMO FENÓMENO SOCIOLOGICO .....</b>	<b>27</b>
1.1. Origen histórico de la distinción entre “profesional” y “empresario” ....	27
1.2. Definición usual o sociológica de profesional .....	28
1.3. La singular importancia del grupo social compuesto por los profesionales .....	29
1.4. La singular importancia de las sociedades profesionales.....	30
<b>2. EL CONCEPTO “ACTIVIDAD PROFESIONAL” .....</b>	<b>35</b>
2.1. Inexistencia de una definición unitaria en el ámbito tributario.....	35
2.2. Delimitación entre actividades económicas, actividades empresariales y actividades profesionales.....	38
2.3. Concepto de actividad profesional a efectos de tributación directa ....	41
2.4. Concepto de actividad profesional a efectos de tributación indirecta .	53
2.5. Corolario .....	56
<b>3. EL CONCEPTO “SOCIEDAD PROFESIONAL” .....</b>	<b>61</b>
3.1. Inexistencia de una definición a efectos tributarios .....	61
3.2. Concepto de sociedad profesional a efectos mercantiles: Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales .....	62
3.2.1. Definición del concepto.....	62
3.2.2. Delimitación con figuras similares .....	65
3.3. ¿Posible aplicación de la definición mercantil al ámbito tributario? ....	67
3.4. Sociedades profesionales mercantiles <i>versus</i> sociedades profesionales civiles. Efectos tributarios.....	71
<b>4. CONSIDERACIONES FINALES .....</b>	<b>81</b>

**CAPÍTULO SEGUNDO: LA PROBLEMÁTICA EN LA CALIFICACIÓN DE LA RELACIÓN SOCIO – SOCIEDAD PROFESIONAL. ESPECIAL ATENCIÓN A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS..... 83**

<b>1. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO: PLANTEAMIENTO DE LA CONTROVERSIA .....</b>	<b>85</b>
<b>2. LA CONDICIÓN DE SOCIO EN UNA SOCIEDAD PROFESIONAL: DIVIDENDO VERSUS RETRIBUCIÓN .....</b>	<b>89</b>
2.1. Cuestiones generales .....	89
2.2. Dividendos, sociedades profesionales y doble imposición.....	93
2.2.1. El reparto de dividendos en el ámbito mercantil .....	93
2.2.2. Efectos fiscales del reparto de dividendos.....	95
2.2.3. La doble imposición como problema fiscal planteado por el reparto de dividendos .....	98
2.2.4. Sistemas correctivos de la doble imposición .....	101
2.2.5. La supresión de los sistemas correctivos de la doble imposición por la Ley 26/2014.....	108
2.2.6. Efectos de la supresión de los sistemas correctivos de la doble imposición.....	109
2.2.7. “Socio profesional-empresario” <i>versus</i> “socio-ahorrador” .....	115
2.2.8. Corolario .....	124
2.3. Prestaciones accesorias y retribución por servicios.....	124
2.3.1. Prestaciones accesorias y retribución por servicios en el ámbito mercantil.....	124
2.3.2. Efectos fiscales de las prestaciones accesorias y retribución por servicios .....	126
2.3.3. Corolario .....	130
<b>3. PRESTACIÓN DE SERVICIOS SOCIO-SOCIEDAD: TIPOLOGÍA, CALIFICACIÓN Y PROBLEMÁTICAS .....</b>	<b>131</b>
3.1. Cuestiones generales .....	131
3.2. Socios que prestan servicios profesionales a la sociedad.....	132
3.2.1. Problemática que se plantea .....	132
3.2.2. Delimitación en la calificación de los rendimientos percibidos a efectos del IRPF. Remisiones normativas.....	134
3.2.3. El requisito de ordenación por cuenta propia .....	142



3.2.4. El requisito de existencia de medios de producción .....	151
3.2.5. Consideraciones en torno a la norma específica de calificación del IRPF para servicios profesionales.....	160
3.3. Socios que prestan servicios de administración y/o servicios de alta dirección a la sociedad; ¿confusión de roles? .....	183
3.3.1. Cuestión que se plantea .....	183
3.3.2. El concepto de administrador y de alto directivo. Teoría del vínculo .....	184
3.3.3. Efectos tributarios de la Teoría del vínculo .....	195
3.3.4. Deducibilidad de la retribución satisfecha a los socios administradores: otra fuente de conflicto .....	207
3.4. Propuesta de solución pragmática en el caso más habitual y común consistente en la coincidencia de roles en un único socio.....	217
<b>4. LA “MARCA PERSONAL” COMO ELEMENTO A CONSIDERAR EN EL CASO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES .....</b>	<b>221</b>

<b>CAPÍTULO TERCERO: SOCIEDADES PROFESIONALES Y OPERACIONES VINCULADAS: NORMA DE VALORACIÓN DEL ARTÍCULO 18.6 DE LA LIS. ¿DE VUELTA A UN RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL? .....</b>	<b>227</b>
<b>1. PLANTEAMIENTO Y OBJETO DEL CAPÍTULO.....</b>	<b>229</b>
<b>2. ANTECEDENTES NORMATIVOS. RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>231</b>
2.1. Cuestiones generales .....	231
2.2. Normativa y filosofía del régimen.....	234
2.3. Aplicación del régimen: requisitos y sistemática.....	242
2.3.1. Esquema .....	242
2.3.2. Sociedades profesionales transparentes: requisitos .....	242
2.3.3. Régimen jurídico aplicable: imputación de bases .....	251
2.4. Derogación del régimen de transparencia: causas y motivación ....	258
2.5. Actual régimen de tributación de las sociedades profesionales en el Impuesto sobre Sociedades .....	266

<b>3. BREVE INTRODUCCIÓN AL RÉGIMEN GENERAL DE OPERACIONES VINCULADAS</b>	
<b>268</b>	
3.1. Cuestiones generales .....	268
3.2. Antecedentes históricos en la normativa del IS .....	276
3.3. Colisión con el régimen de transparencia fiscal .....	279
3.4. Régimen general actual en la normativa del IS: valoración .....	282
3.5. Difícil caso de las sociedades profesionales: imposibilidad práctica de aplicar los métodos de valoración previstos en la LIS .....	285
<b>4. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS EN SEDE DE SOCIEDADES PROFESIONALES A LA LUZ DE LA DEROGACIÓN DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL .....</b>	<b>294</b>
4.1. Esquema .....	294
4.2. Regulación introducida por la Ley 46/2002.....	295
4.3. La nueva regulación de la Ley 36/2006 .....	299
4.4. Últimas modificaciones: la normativa de la Ley 27/2014 .....	307
<b>5. ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS REQUISITOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 18.6 DE LA LIS.....</b>	<b>309</b>
5.1. Delimitación del ámbito de aplicación del precepto legal.....	309
5.2. Requisitos genéricos relativos a la sociedad profesional.....	314
5.3. Consecuencias de la derogación de los requisitos adicionales anteriormente exigibles por el Real Decreto 1777/2004.....	324
5.4. Requisitos genéricos relativos a los socios profesionales .....	331
5.5. Requisitos particulares relativos a los socios profesionales .....	357
5.6. Otras cuestiones polémicas en torno al artículo 18.6 de la LIS .....	360
5.6.1. Esquema .....	360
5.6.2. Medida antifraude obligatoria <i>de facto</i> .....	361
5.6.3.¿Seguridad jurídica para el contribuyente o herramienta de regularización? .....	366
<b>6. EL ACUERDO PREVIO DE VALORACIÓN: VIABILIDAD REAL EN EL CASO DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES.....</b>	<b>369</b>
6.1. Definición.....	369
6.2. Ventajas.....	372
6.3. Desventajas.....	372

**CAPÍTULO CUARTO: SOCIEDADES PROFESIONALES Y SIMULACIÓN. 379**

<b>1. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.....</b>	<b>381</b>
<b>2. EL CONCEPTO DE “SIMULACIÓN” Y SU EVOLUCIÓN NORMATIVA.....</b>	<b>382</b>
2.1. Configuración jurídica. Antecedentes históricos. ....	382
2.2. Actual regulación .....	387
2.3. El conflicto en la <i>interpositio societatis</i> .....	391
<b>3. SIMULACIÓN Y SOCIEDADES PROFESIONALES: CRITERIOS ADMINISTRATIVOS Y JURISPRUDENCIALES .....</b>	<b>394</b>
3.1. La controvertida existencia de medios humanos y materiales en el caso de las sociedades profesionales .....	394
3.2. Aplicación de criterios administrativos al caso de las sociedades profesionales .....	397
3.3. Criterios jurisprudenciales en torno al caso de las sociedades profesionales .....	404
3.3.1. Pronunciamientos a favor de la existencia de simulación.....	405
3.3.2. Pronunciamientos en contra de la existencia de simulación.....	409
3.3.3. Corolario .....	415
<b>4. REGULARIZACIÓN DE SOCIEDADES PROFESIONALES: SIMULACIÓN VERSUS VALORACIÓN.....</b>	<b>417</b>
<b>5. CONSIDERACIONES FINALES .....</b>	<b>422</b>

**CAPÍTULO QUINTO: RECAPITULACIÓN DE PROBLEMÁTICAS Y REFLEXIONES FINALES..... 427**

<b>1. OBJETIVO Y PLANTEAMIENTO DEL CAPÍTULO .....</b>	<b>429</b>
<b>2. INEXISTENCIA DE DEFINICIÓN TRIBUTARIA DE “ACTIVIDAD PROFESIONAL” Y DE “SOCIEDAD PROFESIONAL” .....</b>	<b>429</b>
<b>3. PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN POR DIVIDENDOS: ESPECIAL CONSIDERACIÓN EN EL CASO DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES .....</b>	<b>432</b>
3.1. Discriminación de los “socios-profesionales-empresarios” frente a los “socios-ahorradores” .....	432

3.2. La reducción de tipos impositivos como medida ineficiente en el caso de los socios profesionales.....	436
3.3. Falta de alternativas reales del socio profesional persona física a la retribución por servicios profesionales .....	438
<b>4. PROBLEMÁTICA EN SEDE DE CALIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR EL SOCIO A SU SOCIEDAD PROFESIONAL. ASPECTOS CRÍTICOS DEL ARTÍCULO 27.1, TERCER PÁRRAFO DE LA LIRPF .....</b>	<b>439</b>
4.1. Definición de rendimientos de actividades económicas frente a rendimientos del trabajo por remisión a otros ordenamientos jurídicos distintos del tributario.....	439
4.2. Empleo de conceptos jurídicamente indeterminados en la distinción entre rendimientos del trabajo y de actividades económicas.....	441
4.3. Falta de claridad de la norma específica de calificación de servicios profesionales del IRPF debido a la remisión a requisitos regulados en la normativa de la Seguridad Social bajo la forma de presunciones <i>iuris tantum</i> .....	444
4.4. Existencia de supuestos no recogidos en la norma específica de calificación de servicios profesionales del IRPF .....	448
4.5. Contradicción conceptual con la normativa del IVA.....	449
4.6. Problemática añadida por aplicación de la Teoría del vínculo.....	451
4.7. Corolario: test rápido de calificación .....	455
<b>5. PROBLEMÁTICA EN SEDE DE VALORACIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR EL SOCIO A SU SOCIEDAD PROFESIONAL: ASPECTOS CRÍTICOS DEL ARTÍCULO 18.6 DE LA LIS .....</b>	<b>456</b>
5.1. Obligatoriedad <i>de facto</i> de la norma.....	458
5.2. Difícil aplicación práctica de la norma por el contribuyente .....	459
5.3. Norma antifraude y vuelta encubierta al régimen de transparencia fiscal .....	462
5.4. Vulneración de principios constitucionales .....	463
5.5. Fuente de inseguridad jurídica para el contribuyente .....	465
<b>6. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DE LAS PROBLEMÁTICAS EXPUESTAS .....</b>	<b>465</b>

**CONCLUSIONES ..... 469**

**BIBLIOGRAFIA ..... 485**

**ANEXO I. ESQUEMA DE CALIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES  
PRESTADOS POR EL SOCIO PROFESIONAL PERSONA FÍSICA A SU SOCIEDAD ..... 513**

**ANEXO II. EJEMPLO DE LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE AJUSTES  
EXTRACONTABLES AL RESULTADO DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL TRAS LA  
APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 18.6 DE LA LIS ..... 517**



## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

**AEAT:** Agencia Estatal de la Administración Tributaria

**AEDAF:** Asociación Española de Asesores Fiscales

**AN:** Audiencia Nacional

**art.:** artículo

**APA:** Acuerdo previo de valoración

**DGRN:** Dirección General de los Registros y del Notariado

**DGT:** Dirección General de Tributos

**Ed.:** Editorial

**ET:** Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores

**IAE:** Impuesto sobre Actividades Económicas

**IP:** Impuesto sobre el Patrimonio

**IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**IRNR:** Impuesto sobre la Renta de No Residentes

**IS:** Impuesto sobre Sociedades

**ISD:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

**ITPAJD:** Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

**IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido

**LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

**LIP:** Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

**LIRPF:** 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

**LIRNR:** Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

**LIS:** Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

**LISD:** Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**LIVA:** Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

**LSP:** Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales

**ModCDI:** Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE

**núm.:** número

**OCDE:** *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*



**pág.:** página

**RETA:** Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos

**RIRPF:** Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

**RIS:** Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

**TEAC:** Tribunal Económico-Administrativo Central

**TJCE:** Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

**TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea

**TRLET:** Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores

**TRLIS:** Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

**TRLITPAJD:** Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

**TRLSC:** Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

**TRLGSS:** 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

**STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional

**STJCE:** Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

**STJUE:** Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

**STS:** Sentencia del Tribunal Supremo (salvo que se especifique otra cosa en el texto, debe entenderse que se trata siempre de sentencias de la Sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo)

**STSJ:** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (salvo que se especifique otra cosa en el texto, debe entenderse que se trata siempre de sentencias de la Sección 2ª de la Sala de lo contencioso-administrativo)

**UE:** Unión Europea

**VVAA:** Varios autores

**Vol.:** volumen

**vs.:** *versus*

## **INTRODUCCIÓN: JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS DEL ESTUDIO**

El objeto del presente estudio es el análisis de las problemáticas tributarias que suscita, tanto en materia de calificación como de valoración, la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional.

Siendo consciente de lo ambicioso del proyecto, dadas las dimensiones de esta temática y la amplitud del tema que ha supuesto ahondar no sólo en la normativa de diversos tributos (a saber, IRPF, IS, IVA, IAE, entre otros), sino también en otras disciplinas jurídicas además de la tributaria (tales como la civil, mercantil o la laboral), mi interés por esta compleja cuestión se remonta a muchos años atrás al haber tenido que enfrentarme a estas cuestiones no sólo desde un punto de vista académico, sino también en mi vida profesional, percatándome así en primera persona de las múltiples controversias que supone la regulación de esta materia y su aplicación práctica para el contribuyente.

En este sentido, varios son los motivos que justifican y avalan la elección del tema. Huelga decir que las sociedades profesionales constituyen un fenómeno en auge, no en vano cada vez son más los profesionales que optan por ejercer su actividad profesional de manera colectiva junto con otros profesionales debido a las enormes ventajas que supone el trabajo en equipo, y que permite una mayor especialización y, por tanto, un mayor conocimiento y calidad en el desarrollo de la actividad profesional. Las posibles formas de organización del ejercicio de una actividad profesional son múltiples y variadas pero en la práctica destaca el empleo de la forma jurídica societaria. Precisamente en atención a este fenómeno, se desarrolló una norma que regula expresamente este tipo de entidades, la Ley 2/2007, de 15 de marzo, que las definió como “sociedades profesionales”, y que nació con el objetivo de permitir que la propia sociedad profesional, dotada de personalidad jurídica, pudiera acceder a la colegiación en los Colegios Profesionales, facilitando así su operativa, y

regulando, desde un punto de vista mercantil, una realidad ya existente. Sin embargo, a efectos tributarios, parece que este fenómeno no se haya abordado en cuanto a su regulación, de una forma cohesionada y coordinada, sino que más bien, la sensación es que el legislador ha ido “parcheando” en sede de cada tributo, las distintas cuestiones que se han ido planteando en torno a la materia, lo que lleva a la existencia de determinadas incoherencias en cuanto al actual régimen fiscal aplicable a este tipo de sociedades y, concretamente, a la operativa consistente en la prestación de servicios por parte de los socios profesionales personas físicas a la misma.

En este sentido, y como punto de partida relevante, cabe destacar que no existe en el ámbito tributario una definición clara y unitaria ni del concepto “actividad profesional” ni del concepto “sociedad profesional”. A dicha dificultad se añade la complejidad de las relaciones que pueden darse entre el socio profesional persona física y su sociedad profesional; relaciones que deben calificarse jurídicamente y que reciben distintos tratamientos fiscales en atención a dicha calificación, no exentos de polémica. Especial impacto tiene en estos casos el nocivo efecto de la doble imposición de dividendos, que prácticamente aboca a la alternativa de la retribución por prestación de servicios como vía para trasladar rentas de la sociedad profesional a su socio. Ante este escenario, resulta especialmente complejo determinar el tratamiento fiscal aplicable a la relación socio-sociedad cuando el socio profesional, además de detentar una participación en el capital de la sociedad, también presta servicios profesionales para la sociedad en la que participa y desempeña funciones actuando como administrador o como directivo de la sociedad; máxime considerando las incoherencias que acarrea la aplicación de la teoría del vínculo en el plano tributario.

A ello se une la problemática que supone la valoración de dicha relación, por cuanto que, en cualquier caso, el vínculo socio-sociedad constituye una operación vinculada regulada en el artículo 18 de la LIS a la que necesariamente se debe aplicar un valor de mercado. Precisamente en relación a éste punto, conlleva una enorme dificultad determinar el valor de mercado de la operación vinculada que supone la prestación de servicios profesionales por

parte de un socio a la sociedad en la que participa ante la inexistencia de comparables externas o internas que permitan establecer un criterio de valoración válido. De ahí que resulta de práctica obligación la aplicación de la presunción de valor de mercado prevista en el artículo 18.6 de la LIS para estos supuestos. Sin embargo, los requisitos exigidos para la aplicación del citado precepto pueden generar disfunciones en la operativa de la sociedad profesional que por el contrario no se generarían en el caso de sociedades para las que sus socios también prestan servicios pero que no desarrollan actividades profesionales.

Y si bien, el objeto de la presente tesis se centra en una temática respecto a la cual la doctrina se ha venido pronunciando en torno a diversas cuestiones, no abundan estudios globales en profundidad al respecto que realicen un análisis en detalle desde la perspectiva a la que me referiré en mi trabajo de investigación. Esto es, vinculando el impacto de la deducción por doble imposición interna de dividendos al tema de la calificación en la LIRPF de las retribuciones percibidas por la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad, relacionando todo ello con la evolución de la normativa prevista para estos casos en el régimen de operaciones vinculadas de la LIS, y exponiendo las consecuencias prácticas del conjunto de estas normas que se plasman en las regularizaciones llevadas a cabo por parte de la Administración Tributaria y los contradictorios pronunciamientos de los Tribunales al respecto.

De hecho, prueba de que es un tema de rabiosa actualidad, señalar que durante el proceso de elaboración del presente trabajo, entró en vigor la denominada Reforma Fiscal de 2015, que ha introducido múltiples modificaciones normativas que afectan directamente a la temática objeto de estudio. Concretamente destacan: la nueva redacción del artículo 7.1 letra a) de la LIS de cuya lectura *a sensu contrario* se desprende que pasan a considerarse contribuyentes del IS las sociedades civiles con objeto mercantil, planteándose el conflicto en el caso de las sociedades civiles profesionales; la introducción del artículo 27.1, tercer párrafo, de la LIRPF que establece una norma propia de calificación para los rendimientos percibidos por el socio

profesional persona física que presta servicios profesionales a su sociedad; y, la incorporación al artículo 18.6 de la LIS de la norma de valoración para la prestación de servicios profesionales del socio a su sociedad, anteriormente contenida en el artículo 16.6 del RIS, y que se dota ahora de rango de ley con ciertos matices en cuanto a su redacción original.

Dichas modificaciones legislativas no hacen sino que corroborar la relevancia de una cuestión hasta la fecha no resuelta, y que supusieron incrementar aún más, si cabe, mi interés por la materia y la justificación de la elección del tema de la tesis, dado que, tras varias y detenidas lecturas de los citados preceptos, pude constatar que pese a las loables intenciones por parte del legislador de tratar de solventar las problemáticas tributarias que rodean la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad profesional, no sólo ello no se logra con las modificaciones normativas aprobadas sino que incluso en algún caso se añaden nuevas problemáticas a las ya existentes. Ello lo constatan las múltiples consultas vinculantes planteadas recientemente por los contribuyentes en torno a estas cuestiones, así como, a modo de ejemplo, el hecho de que la Administración Tributaria se haya visto obligada a pronunciarse a través de una nota, emitida tan solo un mes después de la entrada en vigor de la Reforma Fiscal de 2015, acerca del impacto en sede del IVA, de la norma prevista en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF<sup>1</sup>.

Probablemente, esta situación se deba en parte al tradicional recelo con el que el legislador tributario se ha enfrentado a la operativa relativa a las sociedades profesionales, vistas más como una herramienta al servicio del fraude fiscal que como una economía de opción lícita, y a las que se aplicó durante décadas el, ya derogado, régimen de transparencia fiscal. Sin duda, esta premisa histórica, que debería estar ya superada, claramente ha condicionado y condiciona aún la forma de regular este tipo de sociedades y concretamente la

---

<sup>1</sup> Concretamente, se trata de la Nota de fecha 10 de febrero de 2015, emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria, que lleva por título/asunto: "Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014"

relación socio-sociedad. Ello, para ser franca, siempre ha despertado en mí una inevitable sensación de injusticia tributaria, y es que, al haber ejercido durante años una actividad profesional, no puedo sino sentir una estrechísima vinculación de carácter personal con el tema objeto de análisis que siento como propio. Esa es, siendo sincera, la más poderosa motivación, además de las anteriores razones expuestas, que avalan la elección del tema de esta tesis y justifican la necesidad de contribuir a través de una aportación a la praxis tributaria relativa a la materia.

Así pues, el objetivo del presente trabajo no es otro que efectuar un análisis pormenorizado del tratamiento fiscal que nuestro sistema tributario confiere a la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, detectar y exponer las problemáticas que se plantean en sede de calificación y valoración a raíz de la actual regulación, y, sirviéndonos de la dogmática fiscalista más consolidada, proponer una solución jurídica que supere las actuales lagunas interpretativas de la legislación vigente en relación a este tema, y que clarifique la actual normativa a efectos de dotar de una mayor seguridad jurídica al contribuyente, garantizando la coherencia de nuestro sistema tributario.

En cuanto a la metodología empleada, se parte de un análisis crítico de las normas jurídicas y de su interpretación, que se complementa con obras y artículos doctrinales sobre las cuestiones abordadas, así como con el análisis de la jurisprudencia de los Tribunales y resoluciones administrativas de vigente aplicación.

En este sentido, indicar que a efectos de abordar la materia objeto de análisis, el trabajo se ha estructurado en cinco capítulos, cuyo orden pretende seguir una línea de exposición sistemática lógica hilando los argumentos que se van exponiendo con el fin de lograr el objetivo planteado:

- El primer capítulo resulta esencial para delimitar el ámbito de estudio del trabajo, al tratar la definición tributaria de los conceptos “actividad profesional” y “sociedad profesional”.

- Una vez, delimitados dichos conceptos, se está en disposición de analizar la calificación jurídico-tributaria de la relación entre el socio profesional persona física y su sociedad profesional, y concretamente respecto de la prestación de servicios por parte de éste a la misma. Este es, sin duda, uno de los capítulos más relevantes, de ahí su extensión, dado que, él se ponen de manifiesto las problemáticas más críticas de la normativa vigente y se analizan los posibles servicios a prestar por parte del socio, esto es, de administración, de alta dirección, y, por supuesto, servicios de carácter profesional.
- Tras haberse efectuado el análisis desde la óptica de la calificación jurídico-tributaria, y habiendo centrado la cuestión en torno a los servicios profesionales prestados por el socio persona física a su sociedad profesional, en el capítulo tercero se analiza dicha operativa pero desde otro punto de vista: el cuantitativo, o dicho en otros términos, el de la valoración de dichos servicios a la luz del actual régimen de operaciones vinculadas. La trascendencia de este capítulo yace en la comparativa que se efectúa entre el antiguo régimen de transparencia fiscal y la norma especial de valoración prevista en el artículo 18.6 de la LIS, y que ilustra las problemáticas de que adolece la actual normativa.
- A continuación de los dos capítulos centrales del trabajo, sigue el capítulo cuarto, eminentemente práctico, y cuya última intención es la de poner de manifiesto las consecuencias de las lagunas normativas anteriormente descritas en el día a día de las praxis tributaria, tanto desde el punto de vista del contribuyente como de la Administración Tributaria y de los Tribunales. Sin duda es muestra de lo presente que está en la actualidad, la temática objeto de análisis.
- Finalmente, el capítulo quinto, el más breve de todos, contiene una recopilación de las principales problemáticas abordadas a lo largo de todo el trabajo y las reflexiones finales a las mismas, y se justifica desde un punto de vista sistemático, en atención a la extensión de los capítulos



anteriores, constituyendo así el prolegómeno necesario para la formulación de las conclusiones del estudio.

Cierra el trabajo el capítulo de conclusiones, dedicado a proponer un conjunto de modificaciones normativas, sustentadas por las reflexiones finales contenidas en el capítulo quinto, y encaminadas a solventar las controversias que plantea la actual regulación de la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, con el propósito de dotar así de mayor seguridad jurídica a un tema tan actual como polémico.



**CAPÍTULO PRIMERO: DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD PROFESIONAL Y  
SOCIEDAD PROFESIONAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.**



## 1. Las sociedades profesionales como fenómeno sociológico

### 1.1. Origen histórico de la distinción entre “profesional” y “empresario”

Tal como expone DIVÍ TORNS<sup>2</sup>, en nuestro entorno cultural más próximo el nacimiento de la distinción entre empresario y profesional debe buscarse en los gremios medievales. Concretamente, señala la autora que:

*“Las profesiones, artes u oficios en la Edad Media estaban agrupados por gremios que funcionaban con un fuerte corporativismo. Aparecieron profesiones fuera de estos gremios a las que se llamaban profesiones liberales: médicos, abogados, etc. Estas profesiones liberales, ejercidas por personas individuales, son las que se fueron agrupando en colegios, también de funcionamiento corporativo. Y los oficios, para los que antaño era obligatoria su pertenencia al gremio correspondiente, pasaron a ejercerse sin necesidad de formar parte de un gremio.”*

*Así se fueron separando las personas que realizaban actividades que podríamos denominar empresariales, es decir, las que provenían de las profesiones, artes y los oficios agremiadas, de las personas que realizaban actividades profesionales, que provenían de las profesiones liberales ejercidas al margen o fuera de los gremios.”*

Esta acepción de “profesional” vinculada a “profesión liberal” que, a su vez, se equiparaba a “profesión no agremiada” sentó las bases de lo que devendría su definición usual o sociológica que llega hasta nuestros días.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> DIVÍ TORNS, M.T., *El concepto de empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas*, tesis doctoral inédita leída en la Universidad de Barcelona, 1999, páginas 600-601.

<sup>3</sup> En este sentido se ha destacado que en el medievo ya se advierten las principales características del concepto actual de profesional. Y es que se trata de *“Características que no resultan novedosas puesto, como ponen de manifiesto autores como Caspers o Görl, ya en la Edad Media las llamadas “artes liberales” presentaban como principales notas una alta formación y la personal realización de la actividad por parte del sujeto”*, tal como apunta RUIBAL PEREIRA. (RUIBAL PEREIRA, L., *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, Ed. Tirant lo blanch, Valencia, 2002, pág. 21; siguiendo a GÖRL, M., *Die freien*

## 1.2. Definición usual o sociológica de profesional

En nuestra doctrina jurídico-financiera, MENÉNDEZ MORENO<sup>4</sup> considera que la noción usual o sociológica de profesional deriva de tres características que han sido concretadas por los sociólogos. Así, para el sociológico TALCOTT PARSONS<sup>5</sup> concurren en un profesional las siguientes características:

- (i) La necesidad de una cierta preparación técnica de la persona que desarrolla la actividad profesional.
- (ii) Esta preparación ha de ser probada mediante algún procedimiento que se halle institucionalizado y permita determinar su verdadera competencia.
- (iii) Es preciso que estos conocimientos sean de tal naturaleza que puedan ponerse al servicio de algún objetivo socialmente útil.<sup>6</sup>

MENÉNDEZ MORENO, añade otros dos caracteres:

- (i) El ejercicio continuado y habitual; y,
- (ii) la persecución de lucro.

---

*Berufe mi Internationalen Steurrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Florentz, München, 1983, pág. 43; y, a CASPERS, A., *Die Besteuerung freiberuflicher Einkünfte*, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1999, pág. 14).

<sup>4</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 23.

<sup>5</sup> Las conclusiones a las que llega el sociólogo TALCOTT PARSONS son esquematizadas por la EDITORIAL de la revista Hacienda Pública Española, *Los profesionales: un grupo social de singular importancia y de difícil tratamiento tributario*, en Hacienda Pública Española, núm. 15, 1972, págs. 3-4.

<sup>6</sup> En la misma línea, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH señala que *“la profesión siempre implica disposición en el mercado de una cierta actividad ligada a la propia habilidad intelectual o física o pericia”*. Véase, ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias, SA, Barcelona, 1992, pág. 189.

Visto el origen histórico y la definición usual o sociológica del “profesional”, estamos en condiciones de poder abordar la cuestión centrada en la importancia social de los profesionales.

### **1.3. La singular importancia del grupo social compuesto por los profesionales**

Partiendo de las consideraciones de la doctrina se advierte que la importancia de los profesionales como grupo social aumenta a medida que aumenta la especialización del trabajo. De ahí que, como la especialización del trabajo experimentó un espectacular crecimiento a raíz de la revolución industrial acaecida en el siglo XIX, fue a partir de esta época cuando, cuantitativamente se multiplicaron las profesiones y cualitativamente se agudizó la necesidad de cubrir adecuadamente las actividades específicamente constitutivas de su objeto.

En este marco, resulta comprensible, por ser inevitable, el aumento paulatino pero decidido de la importancia del grupo social compuesto por los sujetos que desarrollaban las actividades profesionales.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> En este sentido, la EDITORIAL de la revista Hacienda Pública Española, *Los profesionales: un grupo social de singular importancia y de difícil tratamiento tributario*, 1972, págs. 3-4, expone que: “La especialización del trabajo constituye, sin duda alguna, uno de los fenómenos de mayor trascendencia social y económica en las sociedades modernas. Las exigencias de esa especialización, consecuencia de la revolución industrial y social, han determinado un proceso de crecimiento continuo de gran número de profesionales a un ritmo que ha sido espectacular en los últimos ciento cincuenta años.

*Esta aceleración en el crecimiento de las profesiones constituye una característica muy peculiar de las sociedades contemporáneas. Con anterioridad al siglo XIX, el reconocimiento de nuevas profesiones era un proceso extremadamente lento. Pero desde esa fecha hasta nuestros días, el progreso de la ciencia sobre el que se apoyó la revolución industrial multiplicó las profesiones, y la nueva y más complicada sociedad en la que esa revolución ocurría demandaron especialistas en otros campos en un proceso de desdoblamiento de actividades que aún dista de haber finalizado (...)*

*(...) Dos circunstancias concurren en los profesionales para que la problemática tributaria que plantean nos deba merecer la máxima atención: su elevada participación en el sector de los servicios de cualquier comunidad moderna y la preeminencia que a menudo alcanzan en esas comunidades.”*

Ello nos conduce a tratar la forma organizativa a través de la cual los profesionales prestan sus servicios, y, *por ende*, la cuestión relativa a la singular importancia de las sociedades profesionales.

#### **1.4. La singular importancia de las sociedades profesionales**

De acuerdo con la doctrina que seguimos,<sup>8</sup> cabe advertir que la actividad de los profesionales puede prestarse:

(i) *“[E]n régimen de dependencia a una organización a la que se hallan vinculados con una cierta permanencia, y que comúnmente pone a su disposición los medios necesarios para el cumplimiento de su función”, o bien,*

(ii) *“[E]l profesional puede desarrollar su actividad libre e independientemente, procurándose por su cuenta los elementos preciso para llevarla a cabo”.*

El objeto del presente trabajo se centra en esta segunda opción, es decir, en la actividad profesional ejercida de forma libre e independiente, lo cual nos conduce al concepto de actividad económica como contrapuesto al concepto de actividad laboral, caracterizada por su dependencia.

El caso es que la actividad profesional, como cualquier otra actividad económica, puede ejercerse tanto a nivel individual como a nivel societario, manifestándose de este modo la diferencia entre el “profesional-autónomo” y el “profesional-socio”.

---

<sup>8</sup> EDITORIAL de la revista Hacienda Pública Española, *Los profesionales: un grupo social de singular importancia y de difícil tratamiento tributario*, 1972, pág. 4



En este sentido, el “profesional-autónomo” ejerce la actividad económica directa y personalmente; en tanto que el “profesional-socio” ejerce dicha actividad económica a través de una sociedad.

A nuestro modo de ver, las razones que impulsan a un profesional a ejercer su actividad a través de una sociedad suelen ser de signo meramente operativo, pues a partir de cierto volumen de negocios la forma societaria resulta más eficaz en el mercado frente a la forma representada por el profesional autónomo.

Ello explica la singular importancia que han experimentado las sociedades profesionales. El caso es que, junto a la operatividad mercantil, resulta también de extrema relevancia el trato fiscal que reciba la actividad profesional según se ejerza en un régimen de autónomo o en régimen societario. De tal manera que, como ocurre en el resto de ámbitos sujetos a la economía de opción, el legislador fiscal puede influir decisivamente en la forma bajo la que se ejercen las actividades profesionales pues, como es natural, si el régimen societario resulta fiscalmente poco atractivo, los profesionales tenderán a rehuir este régimen aunque mercantilmente sea más operativo.

En este sentido, cada vez son más los profesionales que optan por ejercer su actividad profesional de manera colectiva junto con otros profesionales, y ello debido a las enormes ventajas que supone el trabajo en equipo que permite una mayor especialización y, por tanto, un mayor conocimiento y calidad en el desarrollo de la actividad<sup>9</sup>.

Ello no es de extrañar, puesto que la diversificación y creciente especialización de las profesiones, la globalización de la economía, y el avance de las nuevas tecnologías, han contribuido a que se incremente la competencia en el sector profesional, lo cual, a su vez, ha fomentado que los profesionales desarrollen

---

<sup>9</sup> Al respecto, ya se pronunció en su momento, PERULLES BASSAS, J.J., *La constitución de sociedades profesionales y la fiscalidad*, Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, nº 15, 1972, págs. 73-88

su actividad de forma colectiva, buscando establecer sinergias y ahorrar costes, con objeto de posicionarse mejor frente a sus competidores.

En este sentido, las posibles formas de organización del ejercicio de una actividad profesional son múltiples y variadas pero en la práctica destaca el empleo de la forma jurídica societaria. De ahí que, en los últimos años podamos hablar de un creciente fenómeno sociológico que es, en términos acuñados por VÁZQUEZ ALBERT<sup>10</sup>, el de la “*societarización de las profesiones*”.

A estos efectos, son muchas las ventajas que la forma societaria ofrece a los profesionales que buscan desarrollar de forma conjunta su actividad profesional y que mejoran sustancialmente su posición competitiva respecto de los profesionales que desarrollan la actividad profesional de forma individual. Entre otras, y a modo de ejemplo, cabe señalar las siguientes: se facilita la especialización de actividades, lo que a su vez, comporta un incremento de la capacidad de producción frente al profesional individual; se establecen economías de escala que minimizan los costes de los activos fijos necesarios para el desarrollo de la actividad profesional, al aumentarse la producción, y permitir la acumulación de recursos humanos y materiales; y, se potencia la reputación de la actividad profesional, incrementando la variedad y calidad de los servicios profesionales prestados.

Estas ventajas no son exclusivas de las sociedades que desarrollan actividades profesionales, sino que deben predicarse también de las sociedades que desarrollan actividades empresariales. Sin embargo, como bien apunta CAMPINS VARGAS<sup>11</sup>, existe una ventaja específica que justifica la constitución de sociedades profesionales y que resulta especialmente interesante para los profesionales que optan por el ejercicio conjunto de la profesión: la posibilidad de obtener ganancias fruto de la diversificación, logrando así evitar los riesgos propios del ejercicio de una actividad profesional.

---

<sup>10</sup> VÁZQUEZ ALBERT, D., *Las sociedades profesionales: una realidad pendiente de regulación*, BFD: Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED, Nº 23, 2003, págs. 103-142

<sup>11</sup> CAMPINS VARGAS, A., *Racionalidad económica de las sociedades profesionales*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, Nº. 1, 2001

Y es que, en el caso del ejercicio de una actividad profesional, el elemento más valioso es precisamente la capacidad intelectual del profesional, su formación, habilidad y/o técnica, que resulta la pieza clave del éxito del servicio profesional prestado. Este factor humano no es, *a priori*, susceptible de diversificación, lo cual comporta que sea sensible a caídas de demanda del concreto servicio profesional prestado, así como a riesgos inherentes al profesional persona física que lo presta. En este sentido, dado que el profesional obtiene ganancias en la medida en que desarrolla su actividad profesional, obviamente en caso de que el sector en el que está especializado sufra una caída de la demanda, o en caso de que el profesional sufra una enfermedad que le impida desarrollar su actividad, su nivel de ingresos se vería drásticamente afectado.

A través de la constitución de una sociedad profesional, los profesionales socios de la misma, se aseguran el derecho a participar en los beneficios obtenidos por la sociedad, incluso en los casos en que se hayan generado por la prestación de servicios profesionales en los que no hayan participado de forma directa. De ahí que, a través de las sociedades profesionales, se minimicen los riesgos propios del desarrollo de actividades profesionales. Tal como señala CAMPINS VARGAS, *“[L]a constitución de una sociedad profesional permite alterar el titular del capital humano atribuyendo los rendimientos de éste a otro sujeto (la sociedad) que, al estar compuesta por una pluralidad de profesionales, está en mejores condiciones para diversificar el riesgo al que se ven sometidos cada uno de ellos.”*<sup>12</sup>

Con todo, cabe precisar que si bien parecen evidentes los múltiples motivos económicos y organizativos que justifican la creación y proliferación de las sociedades profesionales, a efectos jurídicos, y concretamente, a efectos tributarios, tradicionalmente este tipo de sociedades se han visto, por parte del legislador, con gran recelo, al considerarse instrumentos al servicio de la evasión fiscal.

En este sentido, la regulación tributaria del ejercicio de actividades profesionales, se ha centrado históricamente en el ejercicio individual de este

---

<sup>12</sup> CAMPINS VARGAS, A., *Racionalidad económica de las sociedades profesionales*, 2001, pág. 5

tipo de actividades<sup>13</sup>, considerándose el ejercicio colectivo de las mismas a través de fórmulas societarias como una vía de fraude fiscal más que como una realidad económica<sup>14</sup> y regulándose de forma muy restrictiva. Obviamente, esta visión debe cambiar, con el fin de adaptar nuestra legislación al fenómeno sociológico real que suponen las sociedades profesionales. Y es que, las sociedades profesionales han existido desde tiempos inmemorables<sup>15</sup>, existen y existirán en el futuro. En el mundo globalizado en el que vivimos ya no son sólo una opción sino que en multitud de ocasiones devienen una necesidad, una oportunidad para que muchos profesionales puedan subsistir y desarrollar su actividad profesional.

Precisamente en atención a este fenómeno, se desarrolló en el ordenamiento mercantil una norma que regula expresamente este tipo de entidades, la Ley 2/2007, de 15 de marzo, que las definió como “sociedades profesionales”, y que nació con el objetivo de permitir que la propia sociedad profesional, dotada de personalidad jurídica, pudiera acceder a la colegiación en los Colegios Profesionales, facilitando así su operativa, y regulando, desde un punto de vista mercantil, una realidad ya existente<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Para más información al respecto véase, entre otros: VELASCO GONZÁLEZ, J., *Evolución histórica del régimen tributario de los profesionales*, Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, nº 15, 1972, págs. 17-28; y, MENENDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, 1986, págs. 31-73.

<sup>14</sup> Ello explica que un estudio de la evolución histórica del régimen tributario de los profesionales acaecida entre 1845 y 1972 concluyera que se dio “*un aumento considerable de los deberes fiscales de los profesionales de superior categoría*” tal como apunta VELASCO GONZÁLEZ (VELASCO GONZÁLEZ, J., *Evolución histórica del régimen tributario de los profesionales*, 1972, pág. 28). Ni que decir tiene, en este aumento de los deberes fiscales se escondía la pretensión de evitar el fraude fiscal entre los profesionales, tema éste que todavía está a la orden del día tal y como se expone en el capítulo cuarto del presente trabajo.

<sup>15</sup> Recuérdese el nacimiento de los gremios en la Edad Media, que supusieron el inicio de las agrupaciones de profesionales y los antecesores de los primeros colegios profesionales.

<sup>16</sup> En este sentido, la propia LSP señala en el apartado I, de su Exposición de motivos que: “*La evolución de las actividades profesionales ha dado lugar a que la actuación aislada del profesional se vea sustituida por una labor de equipo que tiene su origen en la creciente complejidad de estas actividades y en las ventajas que derivan de la especialización y división del trabajo. Así, las organizaciones colectivas que operan en el ámbito de los servicios profesionales han ido adquiriendo una creciente difusión, escala y complejidad, con acusada tendencia en tiempos recientes a organizar el ejercicio de las profesiones colegiadas por medio de sociedades.*”

Sin embargo, a efectos fiscales, existen determinadas incoherencias en cuanto al régimen aplicable a las sociedades profesionales, ya que, para empezar, no existe en el ámbito tributario una definición clara y unitaria ni del concepto “actividad profesional” ni tampoco del concepto “sociedad profesional”.

## **2. El concepto “actividad profesional”**

### **2.1. Inexistencia de una definición unitaria en el ámbito tributario**

El punto de partida de la presente reflexión es un hecho constatado por la doctrina<sup>17</sup> y que se viene dando desde el principio de los tiempos: no existe una definición unitaria y general en el ordenamiento tributario del concepto de “actividad profesional”.

En este sentido, sí que existe a efectos tributarios la definición de lo que debe entenderse por “actividad económica”, si bien, como se expondrá en los siguientes apartados, esta definición no es unitaria, no está contenida en una única norma y no es aplicable con carácter general a todos los tributos, sino que es en la norma reguladora de cada tributo dónde se establece dicha definición, a los efectos expresos de ese tributo en concreto. Como se expondrá más adelante, cierto es que en todos los tributos, el concepto de “actividad económica” se definirá conforme a determinados parámetros comunes, aunque cierto es también que en lo que se refiere a la definición y a la aplicación del concepto en el ámbito de cada tributo habrá que estar a lo que estipule la norma reguladora propia de dicho tributo.

---

<sup>17</sup> Véase, TEJERIZO LÓPEZ, J.M. en el Prólogo a la obra de MENENDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, 1986; también del mismo autor, “Problemas fiscales en el ejercicio en grupo de profesiones liberales”, en VVAA, *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, Capítulo V, Klaus Jochen Albiez Dohrmann, José Luis Pérez-Serrabona González y Bernardo Moreno Quesada (coords.), Universidad de Granada, Granada, 1993

En este sentido, las actividades profesionales se englobarían dentro de lo que se entiende que son las actividades económicas, bajo las cuales también se encontrarían otras actividades como las actividades empresariales, que pese a ser también actividades económicas, tienen rasgos muy distintos a los propios de las actividades profesionales. Es por ello, que la definición de “actividad económica” no es en absoluto suficiente para poder identificar y definir lo que debe entenderse por “actividad profesional”.

La indefinición de un concepto global de “actividad profesional” a efectos tributarios es cuanto menos paradójica si se considera que a lo largo de todo el ordenamiento tributario, el legislador ha contemplado regulaciones específicas en sede de los distintos tributos para este tipo de actividades. Sin embargo, esta indefinición no es exclusiva del ordenamiento tributario español, y se da incluso en el ámbito internacional.

En este sentido, cabe señalar que el ModCDI contemplaba la tributación de los servicios personales independientes (entre ellos, los servicios profesionales) en su artículo 14. Si bien, dicho artículo no se centraba en las actividades industriales o comerciales sino en aquellas que no requerían gran capital y sí requerían conocimientos o habilidades, lo cierto es que en el mismo no se contenía una definición clara del concepto “servicios profesionales”, y por extensión del concepto “actividad profesional”.

Tal vez por ello, dicho artículo fue eliminado por el Informe “Issues related to the article 14 of the OCDE Model Tax Convention” adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000, quedando vacío de contenido. Y es que, de hecho, la principal razón esgrimida para abogar por eliminar el citado artículo, fue acorde con el criterio establecido en el Informe, que resultaba prácticamente imposible diferenciar el artículo 14 relativo a servicios profesionales independientes, del artículo 7 del ModCDI, relativo a rentas empresariales, y ello por cuanto que, en la mayoría de supuestos en los que se podía aplicar el artículo 14, también resultaba aplicable el artículo 7. Siendo ello así, adicionalmente a la eliminación del artículo 14, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE decidió añadir en el artículo 3 del ModCDI una

nueva definición del término “*business*”, en virtud de la cual desaparecieron las posibles diferencias entre las actividades empresariales y las actividades profesionales<sup>18</sup>. Así pues, a nivel internacional se repite la sistemática aplicada en el ámbito nacional, consistente en agrupar las actividades empresariales y profesionales bajo un mismo concepto, el de actividades económicas (a efectos del ModCDI, “*business*”), sin establecer definiciones concretas ni diferencias entre unas y otras.<sup>19</sup>

A pesar de ello, cabe precisar que el artículo 14 del ModCDI sigue vivo al haberse incluido en muchos convenios firmados por España a fecha de hoy aún vigentes. En este sentido, y en base a la redacción previa a su eliminación y a la interpretación que de la misma se ha venido haciendo por la doctrina<sup>20</sup> cabe destacar que las actividades que se engloban en el citado artículo comparten una serie de características: deben tener por objeto la realización de un servicio (excluyéndose, a dichos efectos las actividades de carácter industrial y comercial), y en su desarrollo debe primar el elemento personal frente al capital; o dicho de otro modo, los servicios llevados a cabo deben requerir de una habilidad o cualificación personal.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Concretamente el artículo 3, apartado 1 del ModCDI señala en su letra h) que “*la expresión “actividad económica” o el término “negocio” incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.*”

<sup>19</sup> Para más información al respecto véase, SERRANO ANTÓN, F., *La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las Partnerships*, Crónica tributaria, Nº 106, 2003, págs. 67-100

<sup>20</sup> Entre otros véase, CALDERON CARRERO, J.M., “Trabajos independientes. Actividades profesionales”, en VVAA, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2012*, Capítulo III.3, Néstor Carmona Fernández (coord.), Editorial La Ley, CISS grupo Wolters Kluwer, 2012, págs. 473 – 486

<sup>21</sup> Véase, en este sentido, los comentarios doctrinales que se han verificado sobre algunos CDI firmados por el Estado español a la luz del citado artículo 14 ModCDI: PELÁEZ MÁRQUEZ, M., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2004, págs. 101-105; RIVAS NIETO, M.E., y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y México*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2004, págs. 116-121; JARAMILLO, F.J., PAGÈS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO, M.E., y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Ecuador*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006, págs. 81-86.

Con todo, estas características, referidas a las actividades profesionales, devienen ahora meramente orientativas, puesto que a raíz de la eliminación del artículo 14 del ModCDI, cabe afirmar que a efectos internacionales no existe ninguna referencia al concepto “actividad profesional” que pueda extrapolarse al ordenamiento tributario español. De hecho, es más, en este sentido, CALDERON CARRERO incluso cuestiona la utilidad práctica que tendría la definición contenida en el (ahora derogado) artículo 14 del ModCDI, a efectos del ordenamiento tributario español al afirmar que *“A este respecto, debe apuntarse la dudosa utilidad que posee el recurso a la legislación interna, cuando menos en el caso español, dado que en nuestro IRPF no existe ningún criterio material para trazar la línea divisoria entre las actividades empresariales y profesionales habiéndose optado por un criterio estrictamente formal (la clasificación de la actividad en las tarifas del IAE) (...)”*<sup>22</sup>

## **2.2. Delimitación entre actividades económicas, actividades empresariales y actividades profesionales**

Tal como se exponía en el apartado anterior, la única definición que sí se contiene en el ordenamiento tributario español es la de “actividades económicas”, que se regula en sede de cada tributo a efectos de la aplicación del citado concepto al tributo en cuestión. Con todo, y pese a no haber una definición única a la que se remitan las normativas de cada tributo, huelga decir que, en esencia, los parámetros contenidos en las normas reguladoras de los distintos tributos y empleados para definir el concepto de “actividad económica”, tanto en sede de tributación directa como en sede de tributación indirecta, son comunes: la existencia de ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios.

---

<sup>22</sup> CALDERON CARRERO, J.M., “Trabajos independientes. Actividades profesionales”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2012*, Capítulo III.3, 2012, pág. 476



Al respecto, cabe efectuar un primer apunte, especialmente relevante desde el punto de vista de la que suscribe estas líneas, y es que la definición de “actividad económica” no deja de estar compuesta por un conjunto de conceptos jurídicamente indeterminados como son “ordenación por cuenta propia” y “medios de producción y/o recursos humanos”. Estos parámetros (a los que me refiero en mayor detalle en el capítulo segundo del presente trabajo, por resultar especialmente conflictivos en el caso de los servicios profesionales), pretenden servir como elementos diferenciadores de cuándo una actividad se realiza de forma independiente frente a la realización de una actividad bajo un régimen de dependencia de un tercero, en cuyo caso, no se estaría ante una “actividad económica”. En este sentido, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos en el desarrollo de la actividad, implicaría la toma de decisiones y la asunción de riesgos y responsabilidades derivados del ejercicio de dicha actividad, en definitiva, la independencia en el ejercicio de la misma, frente a la dependencia de un tercero, en el marco de una relación laboral, en el que la actividad es desarrollada sin asunción de riesgos ni responsabilidades y sin capacidad de decisión respecto de la misma.<sup>23</sup>

Un segundo apunte a destacar, sería el cuestionarse ¿qué sucedería en caso de que una actividad profesional no se desarrollase bajo los parámetros de ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos? ¿Por el hecho de no considerarse una actividad económica en el sentido de realizarse de forma independiente dejaría de ser una actividad profesional? La esencia de la actividad profesional en sí no cambiaría, sino que únicamente cambiaría la forma de desarrollarse la misma. A modo de ejemplo, piénsese en un médico que desarrolle su actividad en un hospital, y por la que perciba una nómina, frente a otro médico que desarrolle su actividad en una consulta propia. En el primer caso, la actividad no se desarrollaría de forma independiente al estar bajo las directrices y supervisión del hospital, sin

---

<sup>23</sup> Al respecto, precisa RUIBAL PEREIRA que *“En conclusión, la asunción del riesgo y el poder de decisión son aspectos fundamentales a la hora de saber si una actividad es o no independiente. Ahora bien, estos indicios no deben ser considerados, con carácter general, como caracteres esenciales de una actividad independiente, sino que será necesario analizar cómo se estructuran en el marco de una actividad concreta.”* RUIBAL PEREIRA, L., *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, 2002, pág. 26

embargo, en el segundo caso, la actividad se desarrollaría de forma independiente, dado que el médico actuaría bajo sus propias directrices. Es evidente que no por ello variaría el tipo de actividad que sería en ambos casos profesional.

Este matiz cobra especial importancia en nuestro ordenamiento tributario puesto que, como se expondrá más adelante, el legislador español prioriza la forma de ejercicio de la actividad a la hora de calificar los rendimientos percibidos por la misma<sup>24</sup>. Ello no comporta que la actividad deje de ser profesional, sin embargo sí condicionará la calificación, y por tanto, la tributación, de las rentas que se perciban con objeto del desarrollo de la misma.

Con todo, las características, propias de las actividades económicas, son predicables tanto de las actividades empresariales como de las profesionales ya que ambas se engloban bajo el concepto “actividades económicas”. Siendo así, ¿cómo diferenciar unas de otras y ello con la intención de tratar de delimitar lo que debe entenderse por “actividad profesional” a efectos tributarios?

Dado que no existe un elemento diferenciador claro e incuestionable entre “actividades empresariales” y “actividades profesionales”, y ante la falta de definiciones concretas de ambos conceptos a efectos tributarios, para determinar si una actividad es empresarial o profesional en la práctica se acude a las Tarifas del IAE, reguladas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del impuesto sobre actividades económicas. Las Tarifas del IAE, no definen ambos conceptos como tal, pero sí facilitan un listado codificado de las actividades que a efectos del IAE se clasifican como empresariales (contenidas en la Sección 1ª de las Tarifas), y, a su vez, un listado codificado de las actividades que a efectos del IAE se clasifican como profesionales (contenidas en la Sección 2ª). Así pues, lo cierto es que, como se expondrá en los siguientes apartados, para saber de forma pragmática si una actividad es empresarial o profesional,

---

<sup>24</sup> Véase el capítulo segundo del presente trabajo.

habitualmente en la práctica se consulta en qué Sección de las Tarifas del IAE está recogida y se le otorga una u otra calificación en base a dicho criterio.

Por tanto, al no haber una definición clara de lo que debe entenderse por “actividad profesional” a efectos tributarios, ni tampoco una diferenciación clara de dicho concepto respecto de lo que se entiende por “actividad económica” ni por “actividad empresarial”, habrá que ir tributo por tributo desgranando las características que a efectos de cada tributo configurarían la actividad como profesional. Esta sistemática a que nos obliga la actual legislación no deja de ser cuanto menos cuestionable puesto que comporta que puedan darse diferencias e incongruencias respecto de lo que se debe entenderse por “actividad profesional” en atención al tributo de que se trate. Adicionalmente a ello, también será necesario atender a la forma en que se realiza dicha actividad profesional a efectos de calificar fiscalmente las rentas percibidas por la misma.

## **2.3 Concepto de actividad profesional a efectos de tributación directa**

### ***a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas***

La LIRPF establece en su artículo 27.1 que, entre otros, los rendimientos procedentes del ejercicio de profesiones liberales recibirán el calificativo de rendimientos de actividades económicas, definiéndose éstos últimos como aquellos rendimientos que proceden del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, y que suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Del citado precepto se deduce que la LIRPF, *a priori* no define ni concreta qué se entiende por “actividad profesional”. Únicamente señala, a dichos efectos, que cabe entender que las actividades profesionales se encuentran englobadas, junto con otro tipo de actividades, dentro de lo que se denominan

“actividades económicas”, siempre y cuando exista una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos en el desarrollo de las mismas.

Es en el RIRPF dónde se contiene, si bien no una definición clara, cuanto menos, una enumeración de los rendimientos que se consideran procedentes de la realización de actividades profesionales. En este sentido, el artículo 95.2 del RIRPF, que regula el importe de las retenciones sobre los rendimientos de actividades económicas, señala que son rendimientos de actividades profesionales: los rendimientos obtenidos por autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial, siempre que no hayan editado directamente sus obras (en dicho caso, los rendimientos se calificarían como rendimientos de actividades empresariales); los rendimientos obtenidos por comisionistas, siempre que no asuman el riesgo de la operación mercantil en la que medien (en dicho caso, los rendimientos se calificarían como rendimientos de actividades empresariales); los rendimientos obtenidos por profesores, salvo que ejerzan la actividad en academias o establecimientos propios (en dicho caso, los rendimientos se calificarían como rendimientos de actividades empresariales); y, los rendimientos derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones 2ª (que regula las actividades profesionales) y 3ª (que regula las actividades artísticas<sup>25</sup>) de las Tarifas del IAE, reguladas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del impuesto sobre actividades económicas.

En cuanto a esta remisión a la normativa del IAE, es relevante señalar que resulta confuso el hecho de que el RIRPF englobe dentro de lo que serían los rendimientos profesionales, aquellos que procedan de las actividades contenidas tanto en la Sección 2ª como en la Sección 3ª de las Tarifas del IAE,

---

<sup>25</sup> A estos efectos cabe precisar, como se expondrá más adelante en el presente trabajo, que si bien las actividades artísticas, contenidas en la Sección 3ª de las Tarifas del IAE se conceptúan como actividades profesionales de conformidad con lo señalado en el artículo 95.2 del RIRPF a efectos de retenciones en el ámbito del IRPF, la normativa reguladora del régimen de transparencia fiscal las consideró, en su momento, actividades diferenciadas de las actividades profesionales y las reguló por separado (artículo 75.1, letras b) y c) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

cuando en cambio las propias Tarifas del IAE distinguen entre lo que serían “actividades profesionales” (enumeradas en la Sección 2ª) y “actividades artísticas” (enumeradas en la Sección 3ª). Ello no es sino prueba de la indefinición existente respecto de las actividades profesionales en sede de tributación directa. En este sentido, y con independencia de que en virtud del artículo 95.2 se aplique el mismo tipo de retención a los rendimientos procedentes de las actividades de la Sección 2ª y a los procedentes de las actividades recogidas en la Sección 3ª de las Tarifas del IAE, desde el punto de vista de la que suscribe estas líneas, hubiera resultado más coherente y adecuado que, dada la remisión que se efectúa a la normativa del IAE, el RIRPF hubiera respetado la delimitación de actividades contenidas en las Tarifas y que, en este sentido, reservase el término de “rendimientos profesionales” únicamente para los derivados de la realización de las actividades enumeradas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE.

Al respecto, cabe precisar que la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, simplemente contiene un mero listado de actividades a las que se les otorga una codificación concreta y para las que se señalan los criterios a tener en consideración de cara al cálculo de la cuota correspondiente del IAE. En este sentido, únicamente la Regla 3ª, de la Instrucción regulada en el Capítulo Segundo, Anexo II, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se definen los conceptos de “actividad económica”, “actividad empresarial” y “actividad profesional”. En cuanto al concepto de actividad económica, el punto 1 de la Regla 3ª de la Instrucción del IAE señala que *“Tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artística. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artística, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”* Por tanto, se define el concepto a partir de las mismas premisas contenidas en el artículo 27.1 de la LIRPF. Sin embargo, en cuanto a los conceptos de “actividad empresarial” y “actividad profesional”, los puntos 2 y 3 de la Regla 3ª de la Instrucción del IAE, lejos de dar una definición, se limitan simplemente a señalar que las

actividades empresariales son las listadas en la Sección 1ª de las Tarifas, mientras que las actividades profesionales son las listadas en la Sección 2ª de las Tarifas siempre que sean desarrolladas por personas físicas.

En este sentido, y en línea con lo ya se establecía en el RIRPF, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, modificó el artículo 27.1 de la LIRPF, añadiendo un tercer párrafo en el que se señala lo siguiente: *“No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”*

Del tenor literal de dicho párrafo se desprende que los rendimientos obtenidos por una persona física que participe en una entidad y que provengan de la realización de alguna de las actividades contenidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, dedicada a las actividades profesionales<sup>26</sup>, se consideraran rendimientos de actividades económicas, siempre que el socio persona física cotice en el régimen especial de la Seguridad Social para trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social alternativa.

---

<sup>26</sup> Nótese que en este caso (a diferencia del redactado literal del artículo 95.2 del RIRPF) no se incluyen las actividades contenidas en la Sección 3ª de las Tarifas del IAE (relativa a las actividades artísticas), lo cual aclara que únicamente se consideran actividades profesionales a efectos del artículo 27.1, tercer párrafo, de la LIRPF, las actividades enumeradas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE.

Se eleva así a rango de ley la mención que se efectuaba en el RIRPF a la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, de tal modo que cabe afirmar que, siquiera de forma indirecta, la LIRPF considera que son actividades profesionales las contenidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE desarrolladas por una persona física. Adicionalmente a ello, también cabe afirmar que la LIRPF considera que si la actividad profesional es desarrollada por una persona física socia de una entidad para dicha entidad, y siempre que el socio persona física cotice en el régimen especial de la Seguridad Social para trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social alternativa, los rendimientos percibidos por la realización de la actividad profesional se calificarán como rendimientos de actividades económicas, sobreentendiéndose así que, en ese caso concreto, la actividad profesional se ejerce de forma independiente, por lo que se enmarcaría en el concepto de “actividad económica”. Así pues, la forma de ejercicio de la actividad profesional, siendo ésta una de las actividades enumeradas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, condicionaría la calificación tributaria de los rendimientos percibidos a efectos del IRPF.<sup>27</sup>

Concretamente, en cuanto a las actividades contenidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, dedicada a las actividades profesionales, cabe precisar que la doctrina se ha planteado la problemática que comporta el hecho de que si dichas actividades son desarrolladas por una persona jurídica, pasen a incluirse en la Sección 1ª de las Tarifas del IAE que regula las actividades empresariales. Así lo establece la Regla 3ª, punto 3, de la Instrucción regulada en el Capítulo Segundo, Anexo II, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al señalar que tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, siempre que se ejerzan por personas físicas. En este sentido, la citada norma obliga a que en caso de que una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª (actividades

---

<sup>27</sup> En relación a esta cuestión y a la interpretación de este tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, véase el análisis efectuado en el capítulo segundo del presente trabajo.

profesionales) de las Tarifas, deba matricularse y tributar por la actividad o análoga de la Sección 1ª (actividades empresariales) de las Tarifas del IAE<sup>28</sup>.

Siendo así, y debiendo matricularse en la Sección 1ª por el mero hecho de que la actividad se desarrolle no por una persona física sino por una persona jurídica, ¿ello comportaría entender que la naturaleza de la actividad desarrollada por la persona jurídica deja de ser profesional para pasar a ser empresarial? La respuesta debe ser negativa, o de lo contrario, una mera formalidad supondría desvirtuar la naturaleza real de la actividad llevada a cabo.

En este sentido, coincidiendo plenamente con la postura de RUIBAL PEREIRA<sup>29</sup>, cabe afirmar que el criterio de inclusión en una u otra Sección de las Tarifas del IAE debe entenderse como un criterio meramente subjetivo que depende únicamente del sujeto concreto que realiza la actividad y que no considera la naturaleza de la misma.

Y es que, nada tiene que ver con la verdadera naturaleza de la actividad, el hecho de que se equipare el tratamiento fiscal, en sede del IAE, de las personas jurídicas que desarrollan una actividad profesional y el de las personas jurídicas que desarrollan una actividad empresarial. Así lo considera PAGES I GALTÉS, al señalar que ello únicamente supone *“[t]ransformar la naturaleza formal de la actividad, en el sentido de que, aun cuando sustancialmente la actividad sea profesional, a efectos del IAE se crea la ficción legal de que se trata de una actividad empresarial [...]”*.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Concretamente, señala la Regla 3ª, punto 3, de la Instrucción regulada en el Capítulo Segundo, Anexo II, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que: *“Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.ª 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 2ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad o análoga de la Sección 1ª de aquéllas.”*

<sup>29</sup> RUIBAL PEREIRA, *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, 2002, págs. 42 – 45

<sup>30</sup> PAGÈS I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.110. Como en otro lugar ha explicado el mismo autor, esta cuestión doctrinal resulta ser de extraordinaria importancia práctica pues el criterio que se adopte, no tan sólo



Precisamente en esta línea, señala GARCÍA DE LA ROSA con un ejemplo de lo más ilustrativo: *“A nuestro modo de ver, lo que determina la Regla 3.<sup>a</sup> es la tributación por uno u otro epígrafe de las Tarifas y no la calificación objetiva de la actividad, la cual, pese a ser profesional objetivamente, tributa como empresarial. Piénsese en un bufete colectivo de Abogados, en el que todos los socios están colegiados como ejercientes, pero no están dados de alta en el IAE individualmente, siendo la sociedad quien lo está. La sociedad no tributa por el epígrafe 731 de la Sección 2<sup>a</sup>. <<Abogados>>, sino por el epígrafe 841 de la Sección 1<sup>a</sup>. <<Servicios Jurídicos>>. Sin embargo, a nadie se le ocurre que un despacho colectivo de Abogados no desarrolle una actividad profesional.”*<sup>31</sup>

Así pues, de todo lo expuesto cabe concluir que con independencia de que las alusiones a la Sección 2<sup>a</sup> de las Tarifas del IAE que efectúa el RIRPF en su artículo 95.2 y la LIRPF en su artículo 27.1 tercer párrafo, puedan constituir un punto inicial de partida para considerar la existencia de actividad profesional, cierto es que ello no obsta a poder afirmar que una sociedad matriculada en la Sección 1<sup>a</sup> de las Tarifas del IAE realice una actividad de carácter profesional.<sup>32</sup>

---

puede afectar a la modalidad de tributación de ciertos tributos como es el caso del IRPF, sino que incluso puede determinar la sujeción a gravamen de otros tributos, cual es el caso de la “tasa por licencia y otros actos de control para la apertura de establecimientos”. En efecto, partiendo de la jurisprudencia, es pacífico sostener que esta tasa tan sólo sujeta a los locales donde se ejercen actividades mercantiles e industriales, quedando excluida de su ámbito los locales donde se ejercen actividades profesionales. Como señala el autor, *“Ello plantea la cuestión de qué acontece con los locales donde se ejerce una actividad profesional bajo forma asociativa o societaria. En contra del criterio sostenido por varias resoluciones judiciales, nosotros estimamos que las actividades profesionales ejercidas por personas jurídicas o por entes sin personalidad han de reputarse como actividades profesionales a efectos de la tasa de apertura de establecimientos, resultándoles, en consecuencia, de aplicación la anteriormente citada doctrina jurisprudencial tendente a excluir los locales profesionales del ámbito de sujeción de esta tasa, a no ser, claro está, que se trate de establecimientos profesionales que, por razones materiales, por sus peculiares instalaciones, requieran una actividad de control municipal para garantizar la tranquilidad, seguridad y salubridad.”* PAGÈS i GALTÈS, J., *Manual de tasas y precios por servicios municipales*, Ed. La Ley, Las Rozas, 2015, págs. 549-550.

<sup>31</sup> GARCÍA DE LA ROSA, *Un supuesto de transparencia fiscal obligatoria: la sociedad de profesionales*, Revista técnica tributaria, Nº 23, 1993, pág. 37

<sup>32</sup> Es más, dicho criterio viene refrendado por múltiples consultas vinculantes de la DGT, a destacar, entre otras, las consultas vinculantes nº V2232-11 de 23 de septiembre de 2011, nº V1191-12 de 31 de mayo de 2012, y nº V1532-12 de 13 de julio de 2012.

Por otra parte, señala el RIRPF en el apartado tercero del artículo 95, que bajo ningún concepto se considerarán rendimientos de actividades profesionales (entendidos como rendimientos englobados en los denominados rendimientos de actividades económicas), los rendimientos que perciban personas a sueldo de una empresa o que procedan de una relación laboral o dependiente, incluso en el caso de que las funciones que se desarrollen exijan la inscripción en un colegio profesional<sup>33</sup>. Este tipo de rendimientos recibirán en todo caso el calificativo de rendimientos del trabajo.

Ello guarda plena coherencia con lo establecido en la LIRPF que señala que son actividades económicas aquellas en las que exista ordenación por cuenta propia. En caso de no existir ordenación por cuenta propia (tal como sucede en el caso de relaciones laborales o de dependencia), el rendimiento se califica como rendimiento del trabajo y no como rendimiento de actividad económica.

Así pues, de la normativa del IRPF expuesta se concluye que cabe interpretar los citados artículos de la LIRPF y del RIRPF en el siguiente sentido: la enumeración del artículo 95.2 del RIRPF establece el marco de lo que puede entenderse que son actividades profesionales a efectos tributarios en materia de tributación directa, sin embargo, en sede del IRPF, el desarrollo de actividades profesionales por parte de una persona física generará rendimientos de actividades económicas o rendimientos del trabajo, en atención a si dichas actividades se desarrollan mediante ordenación por cuenta propia o, por el contrario, en un régimen de dependencia.

---

<sup>33</sup> En este sentido, con independencia de que para la calificación en sede del IRPF del rendimiento como actividad económica o del trabajo, lo determinante sea la existencia o no de ordenación por cuenta propia y no la colegiación obligatoria, ésta sí que constituye un indicativo de la existencia de una actividad profesional. Así lo considera, GARCÍA DE LA ROSA, *Un supuesto de transparencia fiscal obligatoria: la sociedad de profesionales*, 1993, pág. 37

## **b) Impuesto sobre Sociedades**

El artículo 5 de la LIS define que debe entenderse por actividad económica “(...) *la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*” Esta definición, incorporada en la norma reguladora del IS con efectos 1 de enero de 2015, lejos de sorprendernos, nos resulta de lo más familiar puesto que coincide en esencia con la definición de actividad económica que se infiere del artículo 27.1 de la LIRPF, expuesto en el apartado anterior.

Así pues, la LIS parte de la misma definición que se contenía en la LIRPF relativa a los rendimientos de actividades económicas, e incorpora los parámetros a los que nos venimos refiriendo y que definen lo que se entiende por “actividad económica”: ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos.

Este artículo 5 incorporado en virtud de la nueva LIS fruto de la Reforma Fiscal de 2015, responde a la necesidad de delimitar el concepto de “actividad económica” en cuanto a la aplicación del IS, puesto que hasta su incorporación, la normativa reguladora del IS no contenía ninguna definición a tal efecto, acudiéndose, en la práctica, a la definición de rendimientos de actividad económica contenida en la LIRPF, con el fin de determinar cuándo se debía entender que se realizaba un actividad económica a efectos del IS<sup>34</sup>. Dicha cuestión queda ahora resuelta al incorporarse una definición del término en la LIS<sup>35</sup>, que además guarda coherencia con las definiciones contenidas en la

---

<sup>34</sup> Al respecto, señala la propia LIS en el apartado III de su Preámbulo: “*En la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas.*”

<sup>35</sup> En cuanto al concepto de “actividad económica” reflejado en la LIS, destacar que, como novedad y a efectos de precisar un tema hasta la fecha polémico, se precisa en el tercer párrafo del artículo 5 de la LIS, que en el caso de entidades que formen parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el concepto de actividad económica se

LIRPF, preservándose la armonía en relación a este extremo en sede de tributación directa.

Con independencia de la necesidad de incorporar en el texto de la LIS la definición de “actividad económica”, con los matices indicados, y, por tanto, el acierto de la Reforma, lo cierto es que ello no solventa la problemática cuestión relativa a la definición del concepto “actividad profesional”, y ello por cuanto que ni la LIS ni tampoco el RIS definen dicho concepto. Es más, la LIS ni siquiera menciona el término de “actividad profesional” o “profesiones liberales”, ni tampoco se remite a las actividades contenidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE para incluirlas dentro del concepto de actividad económica. Así pues, en aras a delimitar el concepto de “actividad profesional” en el ámbito del IS, se hace necesario en la práctica acudir al concepto que se desprende de las menciones efectuadas en la LIRPF y del RIRPF, expuestas en el apartado anterior. De ahí que quepa afirmar, que en términos de la definición jurídico-tributaria de “actividad profesional”, lo cierto es que la Reforma Fiscal de 2015 no ha comportado avance alguno.

En este sentido, el legislador podría haber aprovechado el artículo 5 de la LIS para clarificar esta cuestión y también para clarificar si a efectos del IS, cuando una persona jurídica desarrolla una actividad de las enumeradas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, y con independencia de que la normativa del IAE obligue a la persona jurídica a matricularse y tributar por la actividad o análoga de la Sección 1ª (actividades empresariales) de las Tarifas del IAE, a efectos del IS se deba considerar que la persona jurídica desarrolla una actividad profesional. Probablemente, la falta de atención a este punto, responda al hecho de que, con carácter general, el IS aplica el mismo régimen de tributación a las personas jurídicas que desarrollan actividades profesionales y a las personas jurídicas que desarrollan actividades empresariales. De ahí que la diferencia conceptual entre un tipo de actividades y otro, aparentemente pudiera parecer carente de relevancia, sin embargo, lo cierto es que existen

---

determinará teniendo en consideración a todas las entidades que formen parte del grupo. Así pues, parece claro que, tratándose de un grupo mercantil, la existencia o no de actividad económica deberá valorarse de forma conjunta para todo el grupo.

importantes matices y problemáticas en el caso de las sociedades que desarrollan servicios profesionales y para las que sus socios prestan servicios profesionales, que afectan al IS especialmente en materia de valoración de los servicios profesionales prestados.<sup>36</sup>

### ***c) Impuesto sobre el Patrimonio***

La LIP no contiene ninguna definición ni de lo que debe entenderse por “actividad profesional” ni tampoco de lo que debe entenderse por “actividad económica”. La única referencia que se halla en la LIP en relación a estos conceptos se encuentra en su artículo 4.8.

Concretamente, en cuanto al término “profesional”, señala el primer apartado del artículo 4.8 que quedan exentos de tributación los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. Por otra parte, el segundo apartado del artículo 4.8 de la LIP, deja exentos de tributación la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades siempre que, entre otros requisitos, se trate de entidades que desarrollen una actividad económica y no realicen una mera gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Es más, en este sentido, y a los efectos de determinar si existe actividad profesional o si un elemento patrimonial está afecto a ella, la LIP en vez de dar una definición de “actividad profesional” a los efectos de la aplicación del impuesto, se limita a remitirse a la normativa del IRPF. Así, en su artículo 11 que lleva por título “Actividades Empresariales y Profesionales” se limita a indicar cómo se cuantifica la base imponible de los bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales o profesionales,

---

<sup>36</sup> En relación a esta cuestión me remito a lo expuesto en el capítulo tercero del presente trabajo.

remitiéndose en cuanto a la definición de éstas últimas a la normativa del IRPF ya comentada en los párrafos anteriores, al señalar literalmente en su primer párrafo, que: *“Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible siempre que aquélla se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.”*

Por tanto, en cuanto a la definición de “actividad profesional”, el legislador recurre a la técnica de la remisión a otra norma tributaria (en este caso, la normativa reguladora del IRPF) con el *hándicap*, de que, como se ha expuesto en apartados anteriores, no hay que olvidar que, si bien se alude a las “actividades profesionales” en la LIRPF y en el RIRPF, ninguna de ambas normas contiene un artículo dedicado expresamente a exponer una definición concreta y taxativa de dicho concepto.

#### **d) Otros tributos directos**

A efectos del ISD, la LISD no contiene ninguna definición ni del concepto “actividad económica” ni tampoco del concepto “actividad profesional”.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Cabe no obstante apuntar que la normativa autonómica catalana sobre este impuesto sí que contiene una definición de “actividad económica empresarial o profesional” con motivo de la mejora que practica respecto a la usualmente conocida como reducción en la transmisión de la empresa familiar (Para más información, véase, APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes sucesorios*, Ed. Dykinson, Madrid, 2014, pág. 169). En efecto, el artículo 20.2.c), párrafo primero, de la LISD establece una reducción por transmisión de *“...empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades a las que sea de aplicación regulada en el apartado octavo del artículo 14 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción del usufructo...”*. Resulta obvio que esta norma estatal, pese a diferenciar entre “empresa individual” y “negocio profesional” (amén de las participaciones en entidades, esto es, empresas colectivas), no contiene ninguna definición de “actividad económica” y, ni mucho menos, de “negocio profesional” como concepto contrapuesto a “empresa individual”. En cambio, la normativa catalana sí que nos da una definición de “actividad empresarial o profesional” con motivo de la regulación que practica de la “reducción por la adquisición de bienes o derechos afectos a una actividad económica”. Concretamente, el art. 7 de la Ley catalana 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que: *“A los efectos de la aplicación de la reducción que establece esta sección, tiene la consideración de actividad empresarial o profesional la actividad que, por medio del trabajo personal o de la participación en el capital, o de ambos factores conjuntamente, suponer la ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de*

Tampoco se contiene ninguna definición de estos conceptos en la LIRNR, a efectos del IRNR.

## **2.4. Concepto de actividad profesional a efectos de tributación indirecta**

### **a) Impuesto sobre el Valor Añadido**

El artículo 5 de la LIVA contiene la definición de lo que a efectos de dicho impuesto debe entenderse por “empresario o profesional”. En este sentido, y al margen de las presunciones que establece el artículo en su apartado tercero y las precisiones en determinados casos concretos en los que se considera que se actúa como empresario o profesional a los efectos del impuesto (artículo 5.1, letras b), c), d) y e), la definición general contenida en el precepto (artículo 5.1, letra a) en relación con el artículo 5.2) reproduce la definición del concepto de “actividad económica” contenida en la LIRPF y en la LIS, bajo cuya definición, la LIVA engloba tanto a las actividades empresariales como a las actividades profesionales. En este sentido, señala el artículo 5.2 de la LIVA que: *“Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen 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.”* Una vez más, el requisito objetivo necesario para entender que existe una actividad empresarial o una actividad profesional es la ordenación por cuenta propia, entendida como el carácter independiente con el que se ejercita la actividad, excluyéndose así, el trabajo dependiente de los trabajadores por cuenta ajena.<sup>38</sup>

---

*recursos humanos, o de unos y otros al mismo tiempo, con la finalidad de intervenir en la producción o la distribución de bienes y servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, de comercio, o de prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción y mineras, y el ejercicio de profesionales liberales, artísticas y deportivas”.* Aun así, se observa que esta normativa catalana no hace más que replicar la definición de actividad económica que ya se deduce de la normativa estatal, pero no aporta ninguna luz a la diferencia conceptual entre actividades empresariales y actividades profesionales.

<sup>38</sup> En línea con esta idea, la propia LIVA en su artículo 7.5º señala que no están sujetos a tributación por el impuesto los servicios prestados por personas físicas en régimen de

El artículo 5.2 de la LIVA, tras la citada definición genérica, prosigue con una enumeración abierta de actividades empresariales y profesionales al indicar que *“En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”* Ambos párrafos del artículo 5.2 de la LIVA tienen idéntico redactado que los dos primeros párrafos del artículo 27.1 de la LIRPF, por lo que, es evidente que la voluntad del legislador, es la de unificar conceptos y criterios en sede de tributación directa e indirecta, pese a que no señale de forma expresa, ni en una ni en otra norma, la definición del concepto de “actividad profesional” diferenciándolo así de las actividades empresariales.

A estos efectos, cabe señalar que la regulación contenida en la LIVA deriva de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Concretamente, la citada Directiva señala en su artículo 9.1 que:

*“Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”*

Del tenor literal del precepto, se dependen varias ideas clave:

---

dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, y ello por cuanto que, al estar en régimen de dependencia, dichas personas no prestan sus servicios con carácter independiente, por lo que no ejercen una actividad empresarial o profesional en el sentido del artículo 5.2 de la LIVA, y no podrían, a dichos efectos, ser considerados como empresarios o profesionales.



1. Resulta esencial la realización de actividades económicas con “carácter independiente”, entendiéndose que ello tiene lugar siempre que el sujeto pasivo asuma el riesgo económico de la realización de la actividad.<sup>39</sup>
2. Se efectúa una enumeración (no exhaustiva) de lo que se entiende por “actividades económicas” que es plenamente coincidente con el redactado del artículo 5.2 de la LIVA, y a su vez con el redactado 27.1 de la LIRPF. Por lo que, cabe afirmar que esta enumeración, al hallar su origen en una directiva comunitaria, está armonizada en el marco de la UE, como mínimo a efectos de tributación indirecta.
3. Al definir el concepto de “actividad económica” refiriéndose al mismo como “*la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo*”, el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, parece referirse a cualquier explotación con independencia de la forma jurídica que se emplee para llevarla a cabo. Interpretación, por otra parte lógica si se considera que el principio sobre el que pivota la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, es el principio de neutralidad.<sup>40</sup>

Con todo, una vez más se pone de manifiesto que si bien, existe una definición del concepto “actividad económica” a efectos del IVA, estando dicha definición armonizada y siendo coincidente con los parámetros que se reflejan también respecto de dicho término en la LIRPF y en la LIS, no es menos cierto que ni la Directiva 2006/112/CE, ni la LIVA, contienen una definición de lo que es “actividad profesional” ni una delimitación clara de este tipo de actividades respecto de las actividades que se califican como empresariales<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> En cuanto a dicho concepto, se ha pronunciado el TJUE, en diversas sentencias, entre las que destacan la STJUE de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 (TJCE\1987\64); STJUE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (TJCE\1991\257); y la STJUE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (TJCE\2009\345).

<sup>40</sup> En este sentido se pronuncia CHECA GONZÁLEZ, C., *Nociones de empresario y profesional, y de actividad económica, a los fines del IVA*, Anuario de la Facultad de Derecho, Nº 29, 2011, pág. 36

<sup>41</sup> En este sentido, cabe señalar que el TJCE, en su sentencia de fecha 11 de octubre de 2001, Asunto C-267/99 (TJCE\2001\274), da una definición a efectos comunitarios del concepto

## **b) Otros impuestos indirectos**

A efectos del ITPAJD, el TRLITPAJD no contiene ninguna definición ni del concepto “actividad económica” ni tampoco del concepto “actividad profesional”. Tampoco se contiene ninguna definición de estos conceptos en el Código Aduanero (Reglamento 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992), a efectos de Aduanas; ni en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre ni en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, normas reguladoras de los Impuestos Especiales.

### **2.5. Corolario**

De todo lo anteriormente expuesto, y a modo de conclusión, cabe afirmar que no existe a efectos tributarios una definición clara y unitaria de lo que debe entenderse por “actividad profesional”. En este sentido, las actividades profesionales quedan englobadas bajo el concepto de “actividades económicas”, a su vez definido a partir de conceptos jurídicamente indeterminados, en el que predomina como rasgo caracterizador el ejercicio independiente de la actividad, y bajo el que también se englobarían las actividades empresariales, sin que exista una delimitación conceptual precisa entre éstas últimas y las actividades profesionales.

---

“actividad profesional”, identificando como uno de los rasgos esenciales de la misma el “*marcado carácter intelectual*”, destacando así la importancia del factor personal en este tipo de actividades, al referirse a las actividades enumeradas en la Sexta Directiva de IVA (antecesora de la Directiva 2006/112/CE). Concretamente, señala la citada sentencia en su declaración final: “*Las profesiones liberales a que se refiere el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva son actividades de marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. En el ejercicio de tal actividad el factor personal es especialmente importante, y dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.*” Sin embargo, esta definición no ha sido incorporada ni a la Directiva 2006/112/CE, ni tampoco a la LIVA.

Siendo ello así, el único tributo en el que se ha hecho tradicionalmente referencia a las actividades profesionales, ha sido el IRPF, que no contiene ninguna definición concreta del concepto pero de cuya normativa reguladora se desprende que, por remisión, las actividades profesionales serían aquellas incluidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE y, aun así esta remisión no resolvería de forma plenamente satisfactoria el concepto de actividad profesional, pues presenta ciertos matices y dudosas cuestiones interpretativas.

De ahí que, en aras a dotar de mayor seguridad jurídica al ordenamiento tributario, sería conveniente que el concepto de “actividad profesional” se encontrase claramente definido en el ámbito tributario. Especialmente, si se tiene en cuenta que cada vez son más las nuevas profesiones que surgen, a menudo relacionadas con los avances tecnológicos y científicos<sup>42</sup>, que resultaban impensables hace años atrás, y que no necesariamente hallan un fácil encuadre en el listado contenido en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE. Ello junto con el hecho de que el mundo avanza hacia un escenario en el que predominan los profesionales flexibles (puesto que así lo exige el mercado global en el que nos encontramos) frente a las tradicionales empresas estáticas de elevados costes estructurales, obliga a que el ordenamiento jurídico-tributario se adapte a dichas circunstancias y justifica la necesidad de definir adecuadamente el concepto de “actividad profesional”. De hecho, esta necesidad ya la puso de manifiesto MENENDEZ MORENO, que incluso efectuó una propuesta doctrinal de definición del concepto “profesional” con pretensión de validez general para todo el ordenamiento tributario, y que se concretó en la siguiente definición: *“Es profesional quien de forma independiente se dedica a prestar servicios para los que se requiere cualificación intelectual o técnica, con posibilidad de obtener la pertinente contraprestación”*.<sup>43</sup> Es más, en relación a la naturaleza de los servicios profesionales, el citado autor, señaló como elemento clave el tener por objeto el

---

<sup>42</sup> A modo de ejemplo, profesiones tales como: gerente de marca personal, organizador de comunidades *on-line*, planificador de identidad digital, enfermero de salud medioambiental, *personal shopper*...etc.

<sup>43</sup> MENENDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, 1986, pág. 206

trabajo y no bienes, distinguiendo las actividades profesionales de las actividades empresariales por cuanto que, precisamente, éstas últimas tienen por objeto los bienes y no el trabajo.<sup>44</sup>

Y es que, si el ordenamiento tributario incorporase una definición de “actividad profesional” válida y unitaria para todos los tributos, cuanto menos se lograría delimitar el concepto; distinguir este tipo de actividades de las actividades empresariales; homogeneizar el concepto a efectos de todas las normativas reguladoras de los distintos tributos evitando, así, remisiones confusas; eliminar dudas interpretativas; y, en definitiva, dotar de mayor coherencia al ordenamiento tributario español, facilitando la aplicación del mismo a la Administración Tributaria y garantizando una mayor seguridad jurídica para el contribuyente.

Se trataría, en suma, de dotar de claridad y certeza al concepto de “actividad profesional”, lo cual:

- En un sentido positivo implica adoptar una definición precisa y congruente de “actividad profesional”, pues así se dota de coherencia al sistema tributario.

Y es que, como explica FERREIRO LAPATZA<sup>45</sup>, en la medida en que a los conceptos jurídicos se les dota de claridad y certeza, se promueve la coherencia interna y externa del sistema tributario y, por ende, se potencia el principio de seguridad jurídica.

- En un sentido negativo implica una definición generalizada de “actividad profesional”, pues así se evitan los perniciosos efectos del denominado “principio de estanqueidad tributaria”, tendente a justificar para cada

---

<sup>44</sup> MENENDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, 1986, págs. 208 y 207

<sup>45</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998, págs. 25 y 26.

tributo la aplicación de un distinto concepto de actividad profesional.

En este marco, cabe sostener, junto a HUESCA BOADILLA<sup>46</sup> que el “principio de estanqueidad tributaria” no es en realidad un principio jurídico, sino un simple un criterio interpretativo ocasionalmente aplicado por los Tribunales. La explicación estriba en que la seguridad jurídica tiende al polo opuesto, es decir a la unicidad, de tal manera que la estanqueidad tributaria debe considerarse como un reducto tan sólo justificable cuando resulte imprescindible para la interpretación normativa.

Por nuestra parte, insistimos en que no existe motivo alguno para que no se dé un concepto general de actividad profesional a nivel tributario, sin perjuicio, claro está, de que para cada tributo en particular se concreten las adaptaciones pertinentes.

Una vez expuesta la conveniencia dogmática de dar con una definición general de “actividad profesional” a efectos tributarios diremos que, a nuestro modo de ver, dicha definición debería pivotar, en torno al elemento que diferencia las actividades profesionales de las empresariales, y que lejos de ser un aspecto meramente formal como la necesidad de colegiación o de titulación académica, sería el predominio del factor trabajo frente al factor capital o bienes. Coincidiendo, pues, con la idea ya apuntada por MENENDEZ MORENO<sup>47</sup>, el ordenamiento tributario debería incorporar una definición unitaria a efectos tributarios del concepto “actividad profesional” que girase en torno a la importancia de la “*cualificación intelectual o técnica*” en el desarrollo de este tipo de actividad y que fuese de aplicación en sede de todos los tributos, directos e indirectos, con independencia de las consecuencias fiscales que posteriormente la normativa de cada uno de ellos otorgase al ejercicio de este tipo de actividades. En este sentido, dado que la definición que se propone

---

<sup>46</sup> HUESCA BOADILLA, R., *A vueltas con la estanqueidad tributaria*, en Boletín de Información Tributaria, núm. 183, 2015, págs. 13 y 23.

<sup>47</sup> MENENDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, 1986

sería de carácter genérico, en aras a tratar de concretar un cierto listado de actividades profesionales para facilitar la identificación de las mismas, en la propia definición podría contenerse, a modo orientativo, un listado de las actividades profesionales que se consideren como tales a partir de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas<sup>48</sup>. Si bien, dicha clasificación inspira la sistematización recogida en las Tarifas del IAE, parece más correcto que la remisión se efectúe a un listado de actividades objetivo y aséptico, válido para todos los tributos, y no a un listado contenido en la normativa reguladora de un tributo concreto como es el IAE.

Así pues, en este sentido, la definición del concepto de “actividad profesional” debería basarse en los rasgos definitorios de la naturaleza propia de las actividades profesionales (por contraposición a otro tipo de actividades) y ello con independencia de si la actividad profesional se desarrolla de forma individual por el profesional persona física o de forma colectiva a través de una sociedad.

Y es que, la forma de desarrollar la actividad profesional no debe condicionar la naturaleza y esencia de la misma, sin embargo, cierto es que en el actual ordenamiento tributario español, dicho extremo claramente determina la calificación jurídico-tributaria conferida a los rendimientos percibidos fruto del desarrollo de la actividad profesional. Ello es especialmente significativo a efectos del IRPF, en el que, con carácter general, en atención a si la actividad profesional se lleva a cabo en un régimen de dependencia o independencia, se considera que los rendimientos percibidos deben calificarse como rendimientos del trabajo o como rendimientos de actividad económica<sup>49</sup>. Esta distinta calificación y sistemática aplicaría de igual modo en caso de que la actividad desarrollada fuera de carácter empresarial y no profesional, por lo que, pese a que la forma de desarrollar la actividad comporta distintas consecuencias tributarias, *per se* no sería elemento suficiente para definir la naturaleza de las actividades profesionales y distinguirlas de las actividades empresariales.

---

<sup>48</sup> Dicha clasificación se contiene en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009)

<sup>49</sup> Para mayor información al respecto, véase apartado 3.1. del capítulo segundo

Cuestión distinta es el supuesto en que la actividad profesional no se desarrolle por una persona física, sino mediante una persona jurídica, y concretamente mediante una sociedad. Sin perjuicio del cambio de matriculación a efectos de la Sección de las Tarifas del IAE (concretamente de la Sección 2ª a la Sección 1ª) ya comentado en los anteriores párrafos, debe considerarse que la actividad conserva su naturaleza profesional, y por tanto, en este sentido, a efectos tributarios, si se desarrolla una actividad profesional bajo una forma societaria, cabría afirmar que estamos ante una “sociedad profesional”. Sin embargo, si bien a efectos prácticos es obvio que existe dicho concepto, ¿se encuentra, el mismo expresamente definido en el ordenamiento tributario?

Cuestión ésta de la que nos ocupamos en el siguiente apartado.

### **3. El concepto “sociedad profesional”**

#### **3.1. Inexistencia de una definición a efectos tributarios**

Consecuencia clara de la indefinición del concepto “actividad profesional” es el que no exista a efectos tributarios una definición de lo que debe entenderse por “sociedad profesional”, puesto que, al fin y al cabo, ésta no sería más que una fórmula jurídica empleada para el desarrollo colectivo de una actividad profesional, al igual que sucede en el caso de las actividades empresariales que pueden desarrollarse de forma individual o colectiva, empleando para ello las mismas fórmulas jurídicas que en el caso de las actividades profesionales. Y es que, precisamente, la indefinición de “actividad profesional” cobra más relevancia en estos casos puesto que se hace más difusa la frontera respecto de las actividades empresariales cuando ambas se desarrollan bajo una misma fórmula jurídica: la sociedad, y especialmente cuando dicha forma jurídica es una sociedad mercantil.

De ahí que, con carácter previo a abordar las problemáticas fiscales en torno a la calificación y valoración a efectos tributarios de la relación que se establece

entre los socios profesionales personas físicas que deciden agruparse para desarrollar de forma conjunta la actividad profesional y la sociedad mercantil profesional que constituyen con dicha finalidad, siendo éste el objeto de análisis del presente trabajo<sup>50</sup>, resulte fundamental, definir el concepto de “sociedad profesional” en términos tributarios.

Dicha cuestión, no está exenta de polémica, al no existir en sede del ordenamiento tributario una definición clara y unitaria del concepto “sociedad profesional”. En este sentido, dado que ninguna de las normativas reguladoras de los tributos que configuran el sistema fiscal español define dicho concepto a efectos tributarios, se debe entender el término “sociedad profesional” en su acepción coloquial, por lo que se configuraría como cualquier sociedad que desarrolla una actividad profesional, definición, ésta última, claramente amplia y ambigua. No existiendo, pues, una definición técnica en el ámbito tributario ni de “sociedad profesional” y ni tan siquiera de “actividad profesional”, como ya se ha expuesto, procede analizar el concepto “sociedad profesional” a efectos del ordenamiento mercantil, para el que sí se encuentra definida, acotada y regulada esta figura, y valorar si dicho concepto definido a efectos mercantiles sería o no extrapolable al ámbito tributario.

### **3.2. Concepto de sociedad profesional a efectos mercantiles: Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales**

#### **3.2.1. Definición del concepto**

A efectos mercantiles el término “sociedad profesional” halla su definición en el artículo 1 de la LSP, en la que se prevé la obligatoriedad a efectos mercantiles de constituirse como sociedad profesional (bajo cualquier forma societaria

---

<sup>50</sup> A estos efectos, nótese que el presente trabajo analiza las implicaciones fiscales derivadas de la relación que se establece entre los socios profesionales persona física que prestan servicios a su sociedad profesional y ésta última, partiendo de la premisa de que la figura jurídica empleada en el desarrollo conjunto de la actividad profesional es una sociedad mercantil, y no una sociedad civil. En caso de tratarse de una sociedad civil profesional, el régimen tributario aplicable, tanto a la entidad como a sus socios, sería completamente distinto. Dicha cuestión se aborda en mayor detalle en el apartado 3.4 del presente capítulo.



prevista en el ordenamiento español) regida por la LSP, a toda sociedad que tenga por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional.

Sin entrar en el análisis pormenorizado de la regulación de la LSP, cuestión ésta que ya ha sido abordada ampliamente por la doctrina especializada<sup>51</sup> y que excedería del objeto del presente trabajo, sí se hace necesario, comentar la definición que se contiene en el citado artículo 1 de la LSP, por comparación con la indefinición de dicho concepto en el plano tributario, expuesta en los apartados anteriores.

En este sentido, el elemento que cualificaría a una sociedad como profesional, a efectos de la LSP, sería su objeto social, consistiendo éste en el desarrollo de una actividad profesional. Concretamente, y en relación al término “actividad profesional”, señala el artículo 1.1 de la LSP que: *“A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquélla para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.”*

Así pues, nótese de entrada que a efectos mercantiles una actividad profesional se define en base a parámetros formales como son el requisito de titulación universitaria oficial o profesional y el requisito de inscripción colegial. Ello, que entraría en conflicto con la definición de “actividad profesional”

---

<sup>51</sup> Entre otros, véase: BREZMES MARTÍNEZ DE VILLAREAL, A., *Las sociedades profesionales. Análisis práctico de su nueva regulación*, Ediciones Experiencia, 2007; CARBALLO CASADO, C., *Ley 2/2007 de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Tributación de las sociedades profesionales*. La Notaria, Nº. 40, 1, 2007; JIMÉNEZ-ASENJO, L., *Régimen jurídico de las sociedades profesionales tras la publicación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, Nº. 4, 2007; YANÉS YANÉS, P., *Comentario a la Ley de Sociedades Profesionales*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2007; MEDINA HERNÁNDEZ, O., *Breve apunte sobre el concepto de sociedad profesional y sus implicaciones en la nueva Ley de sociedades profesionales*, Anales de la Facultad de Derecho, Nº 25, 2008 , págs. 139-150; PITA GRANDAL, A., *A lei de sociedades profissionais e a exención tributaria para a adapción de sociedades xa constituídas*, Cooperativismo e economía social , nº 30, 2007, págs.217-218; PULGAR EZQUERRA, J., *La reactivación de sociedades profesionales*, Revista de derecho de sociedades, Nº 32, 2009 , págs. 207-230; y, CAMPINS VARGAS, A., *Consideraciones en torno a la delimitación del ámbito de aplicación de la ley de sociedades profesionales.: A propósito de algunas interpretaciones recientes*, Estudios de derecho mercantil: En memoria del Profesor Aníbal Sánchez Andrés, Juan Carlos Sáenz García de Albizu / Fernando Oleo Banet / Aurora Martínez Flórez (coords.), 2010, págs. 941-968

propuesta por la que suscribe estas líneas a efectos tributarios<sup>52</sup>, halla su razón de ser en lo que la propia Exposición de motivos de la LSP señala como principales objetivos de la norma, y que se recogen en su exponiendo primero:

- Posibilitar la aparición de una nueva clase de profesional colegiado, que es la propia sociedad profesional, mediante su constitución con arreglo a la LSP e inscripción en el Registro de Sociedades Profesionales del Colegio Profesional correspondiente.
- Crear certidumbre jurídica en torno a las relaciones jurídico-societarias que tienen lugar en el ámbito profesional, consignando un adecuado régimen de responsabilidad<sup>53</sup> a favor de los usuarios de los servicios profesionales que se prestan en el marco de una organización colectiva.
- Garantizar la seguridad jurídica para las sociedades profesionales (a las que la LSP facilita un régimen peculiar anteriormente inexistente), y para los clientes o usuarios de los servicios profesionales prestados de forma colectiva, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables.

De ahí que, en aras a cumplir con los citados objetivos, en la definición de sociedad profesional contenida en el artículo 1 de la LSP, prime el elemento de la titulación y colegiación, necesario para considerar que la sociedad desarrolla un actividad profesional y que, dentro del régimen regulado para este tipo de sociedades en la LSP, se destine especial atención al régimen de responsabilidad tanto de la sociedad profesional como de los socios profesionales que forman parte de la misma<sup>54</sup>.

---

<sup>52</sup> Véase el apartado 2.5 del presente capítulo.

<sup>53</sup> Dicho régimen se encuentra regulado fundamentalmente en el artículo 11 de la LSP y en su Disposición Adicional Segunda.

<sup>54</sup> Para más información véase, JIMÉNEZ-ASENJO, L., *Régimen jurídico de las sociedades profesionales tras la publicación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, 2007*, págs. 11- 15.

### 3.2.2. Delimitación con figuras similares

De conformidad con lo señalado en el exponendo II de la Exposición de motivos de la LSP, la sociedad profesional objeto de la LSP “(...) es aquella que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo (...)” y en la que “(...) además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social (...)”. Dicho planteamiento se reitera en el tercer párrafo del artículo 1.1 de la LSP, en el que claramente se establece que “A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente”

Por tanto, se excluirían del concepto de sociedad profesional, tal como se entiende bajo las premisas de la LSP, otro tipo de sociedades a las que, pese a tener por objeto una actividad profesional, no les serían imputables directamente los actos profesionales realizados. Concretamente, estas entidades, excluidas del ámbito de aplicación de la LSP serían las siguientes<sup>55</sup>:

- **Sociedades de medios.** En este tipo de sociedades, los profesionales que las constituyen tienen por único objeto compartir infraestructura y distribuir costes, compartiendo medios materiales y/o personales y aprovechando las economías de escala que se generan a través del uso conjunto de dichos medios. El centro subjetivo de imputación jurídica de los actos profesionales realizados son cada uno de los profesionales que la constituyen<sup>56</sup>, y no la sociedad en sí misma, la cual es en realidad,

---

<sup>55</sup> Así lo señala la propia Exposición de motivos de la LSP en su exponendo II.

<sup>56</sup> Así lo considera PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO, C., , *Determinación y exclusividad del objeto social en las sociedades profesionales*, Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil, nº 19/2008

una sociedad interna por cuanto que carece de personalidad jurídica frente a terceros con independencia de que pueda adoptar una forma jurídica de sociedad externa con personalidad jurídica propia<sup>57</sup>.

- **Sociedades de comunicación de ganancias.** En este tipo de sociedades, pese a que cada uno de los profesionales integrantes en la misma actúen de forma individual, el objeto de la sociedad es compartir y compensar los resultados obtenidos por cada uno de ellos.
- **Sociedades de intermediación.** Este tipo de sociedades actúan como mediadoras entre el cliente destinatario del servicio profesional y los profesionales que prestan el servicio de forma individual. El objeto de la sociedad es proveer y gestionar los medios necesarios para el ejercicio individual de la actividad profesional y coordinar las diferentes prestaciones específicas. Así pues, estas sociedades no prestan directamente el servicio profesional al cliente final, sino que únicamente tienen por finalidad, canalizar la comunicación entre el cliente y el profesional que efectivamente desarrolla la actividad profesional.

Así pues, a raíz de la delimitación conceptual establecida en la Exposición de motivos de la LSP y que también se infiere del redactado de su artículo 1, cabe concluir que la LSP queda reservada para las sociedades profesionales *stricto sensu*, frente a otro tipo de entidades que lejos de considerarse “sociedades profesionales” a efectos mercantiles, serían más bien, “sociedades de profesionales”, y a las que, si bien no se cuestionaría su legalidad, no les sería de aplicación el régimen específico previsto en la LSP.

---

<sup>57</sup> En este sentido, véase JIMÉNEZ-ASENJO, L., Régimen jurídico de las sociedades profesionales tras la publicación de la Ley 2/2007, 2007, pág. 5

### 3.3. ¿Posible aplicación de la definición mercantil al ámbito tributario?

El concepto de “sociedad profesional” en la normativa mercantil y en la normativa tributaria no es necesariamente coincidente. De ahí la afirmación de que no existe un concepto unitario de “sociedad profesional” en el ordenamiento jurídico español.

En este sentido, si bien la LSP establece claramente los requisitos exigidos para que, a efectos de la aplicación de su singular normativa mercantil, se considere que una sociedad es profesional, cierto es que la norma no contiene ningún régimen fiscal específico aplicable a las sociedades que caigan bajo el paraguas de LSP. En este sentido, el régimen fiscal a aplicar a las sociedades profesionales será el contenido en la normativa tributaria. Sin embargo, cabe tener presente que en la normativa tributaria no existe ninguna remisión a la LSP a la hora de delimitar el concepto de “sociedad profesional”. De ahí que proceda afirmar que en materia tributaria no son de aplicación, en cuanto a la definición de “sociedad profesional”, los requisitos exigidos en la LSP, y que por tanto, el concepto se configura de distinta manera en el ámbito mercantil y en el tributario.<sup>58</sup>

Y es que, a estos efectos, muchas serían las diferencias entre el concepto mercantil de “sociedad profesional” claramente delimitado y acotado en la LSP, y el concepto tributario, no definido expresamente, hoy por hoy, en la normativa tributaria, y por tanto, mucho más amplio y genérico que el concepto mercantil.

A modo de ejemplo, nótese que la LSP exige exclusividad en cuanto al objeto social de las sociedades profesionales que *“únicamente podrán tener por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales”* tal como señala el artículo 2 de la LSP. Ello no sería de aplicación a efectos tributarios, y para ello, sirve de ejemplo el redactado del artículo 18.6 de la LIS del que se desprende que el citado artículo, que es de aplicación a sociedades profesionales en el

---

<sup>58</sup> Es más, en este sentido se ha pronunciado la DGT en consulta vinculante nº V1484-10 de 30 de junio de 2010.

marco de las operaciones vinculadas, prevé la posibilidad de que la sociedad, realice, adicionalmente a la actividad profesional, otro tipo de actividades.<sup>59</sup>

Asimismo, se hallan discrepancias en cuanto a la composición de los socios. En este sentido, la LSP acota la tipología y condiciones de los socios en su artículo 4<sup>60</sup>. Señala el artículo 4 en sus apartados 2 y 3, que la mayoría del capital y de los derechos de voto deberán pertenecer a socios profesionales, debiendo ser éstos como mínimo la mitad más uno de los miembros del consejo de administración. Así pues, es evidente que la pretensión de la norma sea que la toma de decisiones recaiga en los socios calificados como socios profesionales. A estos efectos, la LSP considera en su artículo 4.1 que son socios profesionales:

**a)** 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.

**b)** Las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos Colegios Profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en la LSP, participen en otra sociedad profesional.

Por tanto, una vez más, cabe remitirse a los requisitos de titulación y colegiación que constantemente salpican el redactado de la LSP y que condicionan la calificación de la actividad, de la sociedad y de los socios como “profesionales” a efectos mercantiles<sup>61</sup>. Ello choca con las referencias al

---

<sup>59</sup> Esta cuestión se analiza en mayor detalle en el apartado 5.2 del capítulo tercero del presente trabajo.

<sup>60</sup> Asimismo, establece normativa muy concreta en materia de transmisión de acciones, separación de socios... etc., que se regula en los artículos 12 a 15 de la LSP.

<sup>61</sup> En este sentido, recuérdese que el artículo 1.1 de la LSP, señala que: “*A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquélla para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional*”. En línea con lo establecido en dicho artículo, a su vez el artículo 5 de la LSP relativo al ejercicio e imputación de la actividad profesional señala en su apartado primero que “*La sociedad profesional únicamente podrá ejercer las actividades profesionales constitutivas de su objeto social a través de personas colegiadas en el Colegio Profesional correspondiente para el ejercicio de las mismas*”.

concepto de “sociedad profesional” y de “actividad profesional” contenidas en la normativa tributaria, que en ningún caso establecen como requisito una titulación o una inscripción colegial<sup>62</sup>.

Así pues, a la luz de todo lo expuesto, a falta de remisión expresa a la LSP por parte de la normativa tributaria, y de una delimitación concreta del concepto “sociedad profesional” a efectos tributarios, cabe concluir que la normativa tributaria es más amplia en cuanto a la definición de “actividad profesional” y también en cuanto a la definición de “sociedad profesional” que las definiciones de ambos conceptos contenidas en el articulado de la LSP. Por tanto, a efectos tributarios, no sólo no serían exigibles los requisitos establecidos en la LSP, para considerar que la sociedad es una sociedad profesional, sino que además, dentro del concepto de sociedad profesional sí tendrían cabida las sociedades de medios, de comunicación de ganancias y de intermediación, excluidas del ámbito de regulación de la LSP.

Dicho planteamiento es coherente con el hecho de que ambos ordenamientos, mercantil y tributario, responden a lógicas distintas, y tienen objetivos y finalidades diferentes. A estos efectos, nótese que una de las finalidades de la LSP es precisamente posibilitar la aparición de una nueva clase de profesional colegiado, que sería la propia sociedad profesional tal como la concibe la LSP; sin embargo, no todas las actividades profesionales requieren de colegiación profesional para ser desempeñadas, por lo que, no necesariamente todas las sociedades que desarrollan una actividad profesional están acogidas a la LSP, y sin embargo sí se considerarían sociedades profesionales a efectos tributarios<sup>63</sup>. De ahí que no proceda extrapolar al ámbito tributario la definición mercantil de “sociedad profesional” contenida en la LSP, puesto que cada

---

<sup>62</sup> En este sentido se han pronunciado, entre otros, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 1/2008

<sup>63</sup> A estos efectos, señalar también que existen actividades profesionales, tal como la actividad propia de los farmacéuticos, en los que la aplicación de la LSP resulta inviable, como afirma ESEVERRI MARTÍNEZ, E., (*Informe sobre la reciente Ley de Sociedades profesionales y su relación con el régimen jurídico de oficinas de farmacia vigente*, Granada, 15 de mayo de 2007) y en los que, sin embargo, cabría desarrollar la actividad profesional bajo un forma societaria con las correspondientes implicaciones fiscales.

ordenamiento debe definir el concepto en aras a la filosofía subyacente en el mismo, no siendo de aplicación a estos efectos, las remisiones conceptuales.

Precisamente, por ello, y en aras a eliminar dudas interpretativas, el ordenamiento tributario debería contener una definición de lo que debe entenderse por “sociedad profesional” a efectos fiscales, válida y de aplicación en sede de todos los tributos. En este sentido, el concepto debería de partir de la base de que a efectos tributarios se considera “sociedad profesional”, toda sociedad, ya sea civil o mercantil, constituida conforme a la normativa vigente, que desarrolle actividades profesionales en el sentido tributario del término, y ello con independencia de que pueda desarrollar también otro tipo de actividades. Siendo así, obviamente, y remitiéndome a lo ya expuesto en apartados anteriores, la definición de “sociedad profesional” a efectos tributarios exigiría, a su vez, como premisa de partida la definición de “actividad profesional” a efectos tributarios.

Esta definición de sociedad profesional, en términos tributarios, no sería tan exigente como la LSP en cuanto a la colegiación, composición de los socios o la exclusividad del objeto social, y englobaría tanto a las sociedades constituidas bajo la normativa mercantil como a las sociedades constituidas bajo la normativa civil, siendo únicamente relevante en cuanto a la definición del concepto que tuvieran por objeto el desarrollo de actividades profesionales. En este sentido, la diferencia entre sociedades mercantiles profesionales y sociedades civiles profesionales, a efectos tributarios no sería tanto su definición al estar ambas englobadas en el concepto tributario de “sociedad profesional”, sino el régimen fiscal aplicable a unas y a otras que se definiría en sede de los distintos tributos.



### **3.4. Sociedades profesionales mercantiles versus sociedades profesionales civiles. Efectos tributarios.**

De entrada precisar que, si bien el objeto de estudio del presente trabajo, es el análisis de la problemática fiscal que se presenta en sede de calificación y valoración de los servicios profesionales prestados por el socio profesional persona física a su sociedad mercantil profesional<sup>64</sup> (entendida ésta como la sociedad constituida bajo la normativa propia de las sociedades de capital, y que, por ende, en todo caso se considera sociedad mercantil<sup>65</sup>), procede comentar brevemente la diferencia en cuanto al tratamiento fiscal que en tributación directa han recibido las sociedades mercantiles profesionales por contraposición a las sociedades civiles profesionales, y las últimas modificaciones normativas a estos efectos, y ello, con la intención de delimitar más, si cabe, el ámbito de estudio del presente trabajo de investigación.

#### ***a) Normativa aplicable hasta la Reforma Fiscal de 2015***

En este sentido, cabe destacar que hasta la Reforma Fiscal prevista para los ejercicios 2015 y 2016, la tributación de las sociedades mercantiles profesionales y de las sociedades civiles profesionales estaba claramente delimitada por cuanto que, las primeras tributaban en sede del IS al resultar contribuyentes del impuesto, mientras que las segundas tributaban en sede del IRPF de los socios personas físicas al estar sujetas al régimen de atribución de rentas.

Concretamente, el artículo 7.1. letra a) del TRLIS, señalaba que eran sujetos pasivos del impuesto: *“Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.”*

---

<sup>64</sup> A estos efectos, precisar que a lo largo del presente trabajo emplearé el término “sociedad mercantil profesional” para referirme, desde el punto de vista tributario, a aquellas sociedades constituidas de conformidad con lo señalado en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y que desarrollan una actividad profesional, sin que estén necesariamente incluidas en el ámbito de aplicación de la LSP.

<sup>65</sup> Véanse artículos 1 y 2 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

Siendo así, el propio artículo 6 del TRLIS, relativo al régimen de atribución de rentas, señalaba en su apartado 1 que *“las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 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 VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo”* (en el que se regulaba el régimen de atribución de rentas); y, para mayor claridad, el propio artículo 6.3 del TRLIS precisaba que *“las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades”*.

En virtud del régimen de atribución de rentas, la sociedad que se enmarque en el mismo no estará nunca sujeta a tributación en sede del IS, siendo los socios de la misma los únicos sujetos pasivos, que tributarán en sede del IRPF, en caso de tratarse de socios personas físicas, o en sede del IS, en caso de tratarse de socios personas jurídicas (siempre que se trate de personas jurídicas que estén sujetas, a su vez, a tributación por el IS).

A estos efectos, el régimen de atribución de rentas comporta que la renta sujeta a tributación en sede del socio profesional persona física se determine conforme a la normativa del IRPF. Consecuentemente, en el caso en que todos los socios de la sociedad civil profesional acogida al régimen de atribución de rentas fuesen profesionales personas físicas, la tributación final sería equiparable a la tributación aplicable en el supuesto en que dichos socios personas físicas desarrollaran por sí mismos, de manera individual, la actividad profesional.<sup>66</sup>

Por tanto, y hasta la Reforma Fiscal de 2015, las rentas obtenidas por la sociedad fruto del desarrollo de la actividad profesional quedaban o no sujetas

---

<sup>66</sup> Así lo señala CARBALLO CASADO, *Ley 2/2007 de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Tributación de las sociedades profesionales.*, 2007, pág. 87

al IS en atención a si se estaba ante una sociedad profesional mercantil (en cuyo caso, estaban siempre sujetas al IS) o ante una sociedad profesional civil. (en cuyo caso, las rentas atribuidas tan sólo estaban sujetas al IS respecto de los socios personas jurídicas, pero no respecto de los socios personas físicas cuyas rentas atribuidas tributaban en sede del IRPF).

#### **b) Normativa aplicable tras la Reforma Fiscal de 2015: Ley 27/2014**

Sin embargo, a raíz de la Reforma Fiscal de 2015, se aprueba la actual LIS, cuyo redactado incorpora modificaciones sustanciales que afectan a lo expuesto en los anteriores párrafos. Y es que, pasan a considerarse contribuyentes del IS las sociedades civiles con objeto mercantil.

Ello se desprende de la lectura *a sensu contrario* del artículo 7.1 letra a) de la LIS que considera que son contribuyentes del IS las personas jurídicas, pero excluye del concepto de contribuyentes del IS, y por tanto del ámbito de aplicación del impuesto, a *“las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*<sup>67</sup>. En este sentido, la propia LIS indica en su artículo 6 que dichas sociedades tributarán por el régimen de atribución de rentas regulado en la LIRPF.<sup>68</sup>

Así, pues, en este sentido, dentro del tenor literal del artículo 7.1 letra a) de la LIS, se incluyen dos supuestos a efectos de tributar en sede del IS:

---

<sup>67</sup> Precisar que dicha redacción resulta de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, habiéndose previsto los correspondientes regímenes transitorios en la LIRPF y en la LIS. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, la letra a) del apartado 1 del artículo 7 tendrá la siguiente redacción: «*Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles*», conforme establece la letra a) de la Disposición Transitoria Trigésima Cuarta de la LIS.

<sup>68</sup> El artículo 6 de la LIS señala literalmente que *“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”*.

- Ser una persona jurídica; o dicho de otro modo, tener personalidad jurídica;
- Y, en caso de ser una sociedad civil, tener objeto mercantil

En el caso de las sociedades profesionales mercantiles, está claro que por el mero hecho de tener personalidad jurídica<sup>69</sup> ya se incluirían dentro del primer supuesto indicado, por lo que no habría duda alguna en cuanto a su sujeción al IS.

Sin embargo, mayor conflicto plantean las sociedades profesionales civiles.

De entrada y en primer lugar, precisar que no todas las sociedades civiles tienen personalidad jurídica. Al respecto, el artículo 1669 del Código Civil<sup>70</sup> señala que *“No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros. Esta clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.”* Así pues, será necesario que la sociedad civil tenga voluntad de actuar frente a terceros como una entidad, de tal modo que el vínculo societario sea público, a efectos de considerar que efectivamente tiene personalidad jurídica.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> En el caso de las sociedades mercantiles, el Código de Comercio (Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio) estipula en su artículo 119, que para su constitución son necesarias escritura pública e inscripción registral. A su vez, el artículo 116 de la citada norma, señala que una vez constituida, la sociedad mercantil tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos. Por tanto, una sociedad mercantil constituida con arreglo a la normativa mercantil y mediante escritura pública e inscripción registral, tendrá personalidad jurídica. Por el contrario, en el caso de las sociedades civiles, la inscripción registral no es elemento necesario para su formalización.

<sup>70</sup> Real Decreto de 24 de julio de 1889, en su redacción vigente.

<sup>71</sup> En relación a la personalidad jurídica de las sociedades civiles y acerca de su inscripción registral, se ha pronunciado en numerosas ocasiones la doctrina especializada. Para más información al respecto, véase, entre otros: PONT CLEMENTE, J.F., *La tributación de las sociedades civiles que realicen actividades profesionales*, Estudios tributarios aplicados, 1998, Magín Pont Mestre (coord.), págs. 151-162; APARICIO CARRILLO, J.E., *Reflexiones sobre la posibilidad de que las sociedades civiles sean objeto de inscripción en el registro mercantil*, Homenaje al profesor Bernardo Moreno Quesada, Ramón Herrera Campos (coord.), Vol. 1,

En segundo lugar, suscita polémica interpretativa la determinación de si la sociedad civil tiene o no objeto mercantil.

Al respecto, merece especial atención la reflexión que realiza FALCÓN Y TELLA<sup>72</sup> al respecto, en virtud de la cual el autor señala que las sociedades civiles con objeto mercantil no existen como tales, puesto que en todo caso, serían sociedades mercantiles que, al no estar inscritas en el Registro Mercantil se calificarían como sociedades mercantiles irregulares, estando por tanto, sujetas al régimen de atribución de rentas al recibir el mismo tratamiento que las comunidades de bienes. En este sentido, se cuestiona el autor a qué tipo de sociedades se refiere el artículo 7.1 letra a) de la LIS al incluir la mención de “*sociedades civiles que no tengan objeto mercantil*”, y cuáles serían, *a sensu contrario*, “*las sociedades civiles con objeto mercantil*”. En relación a estas últimas, FALCON Y TELLA descarta que dicha expresión pueda referirse a las sociedades mercantiles irregulares, o a las sociedades civiles con personalidad jurídica, puesto que, en este último caso, la LIS lo habría hecho constar de dicho modo y de forma expresa en vez de distinguir entre sociedades civiles con objeto civil y con objeto mercantil. Concluye el citado autor, que el término “*sociedades civiles con objeto mercantil*” debe entenderse referido a las

---

2000, págs. 155-188; GARCÍA VILLAVERDE, R., *La inscripción de las sociedades civiles en el registro mercantil español*, Revista de derecho de sociedades, Nº 14, 2000 , págs. 47-84; FERNÁNDEZ, T.R., *La inscripción en el Registro Mercantil de las sociedades civiles. Nota sobre la sentencia del Tribunal Supremo de 24.2000*, Derecho de sociedades: libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero, Vol. 1, 2002, págs. 149-158; MASIDE MIRANDA, E., *Las sociedades civiles y el registro mercantil*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, Nº 6, 2002 , págs. 447-458; QUESADA SÁNCHEZ, A.J., *Una primera aproximación a la personificación de las sociedades civiles después de la Ley de Sociedades Profesionales*, Revista jurídica del notariado, Nº 62, 2007 , págs. 245-272; FERNÁNDEZ DEL POZO, L., *La publicidad registral de las sociedades civiles profesionales en el Registro Mercantil*, Revista de derecho mercantil, Nº 267, 2008 , págs. 7-59; y, CALVO VIDAL, I.A., *La personalidad jurídica de la sociedad civil: déjà vu*, Diario La Ley, Nº 7963, 2012

<sup>72</sup> 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, Nº 5, 2015, págs. 11 - 16

sociedades profesionales civiles acogidas a la LSP<sup>73</sup>, al tratarse de las únicas sociedades civiles con obligación de inscribirse en el Registro Mercantil<sup>74</sup>.

Siendo ello así, y en caso de ser esa la pretensión del legislador, no parece adecuada la redacción del artículo 7.1 letra a) de la LIS, que debería haber excluido de tributación a las sociedades civiles no inscritas en el Registro Mercantil, y no a las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. Así lo afirma FALCÓN Y TELLA, y la que suscribe estas líneas no puede estar más de acuerdo con dicha afirmación. Y ello, por cuanto que, en caso de interpretar que la intención subyacente en el redactado del artículo 7.1 letra a) sea la de sujetar a tributación por IS a las sociedades profesionales civiles acogidas a la LSP (y, por tanto inscritas), la redacción del citado artículo resultaría en sí misma contradictoria, ya que, según el literal *a sensu contrario* del citado artículo, serían sujeto pasivo del IS las sociedades civiles con objeto mercantil, sin embargo, las sociedades civiles que desarrollan una actividad profesional, no pueden tener objeto mercantil en ningún caso. Así se ha pronunciado la propia Administración Tributaria que señala que las actividades de carácter profesional son ajenas al ámbito mercantil, por lo que, consecuentemente, no cabe entender que las sociedades civiles que desarrollan actividades profesionales tengan objeto mercantil<sup>75</sup>. De ahí que, con la desafortunada redacción del artículo 7.1 letra a) de la LIS se estaría excluyendo de tributación

---

<sup>73</sup> En esta línea se pronuncia también CAAMAÑO ANIDO, M.A., *¿Qué sociedades civiles “con objeto mercantil” tributarán por el IS?*, <http://blog.ccsabogados.com/?p=917>, 2015

<sup>74</sup> Nótese que así lo prevé el artículo 8 de la LSP. En este sentido, si bien el artículo 1 de la LSP contemplan que cualquier sociedad (tenga la forma jurídica que tenga, incluyéndose por tanto las sociedades civiles) son susceptibles de acogerse a la LSP en caso de tener por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales (concretamente señala el artículo 1.2 que *“Las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes (...)”*), por su parte, el artículo 8.1 de la LSP señala que *“Con la inscripción adquirirá la sociedad profesional su personalidad jurídica.”*

<sup>75</sup> Así se ha manifestado la AEAT en consultas vinculantes, entre las que cabe citar la consulta vinculante nº V2377-15 y la consulta vinculante nº V2395-15, ambas de 28 de julio de 2015, relativas a si las sociedades civiles consultantes tenían o no objeto mercantil a efectos de la aplicación del artículo 7.1. letra a) de la LIS, y en las que se señala que *“A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, así, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.”* (<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/encol.htm>).

por IS a las sociedades civiles profesionales acogidas a la LSP, cuya inclusión sería, precisamente, lo que presumiblemente pretendería la LIS.

Siendo así, piénsese en el caso de sociedades civiles que desarrollen actividades profesionales y que, sin embargo, no cumplan los requisitos previstos en la LSP, y no se acojan a la misma al desarrollar una actividad profesional que no requiera colegiación. En dichos supuestos, la sociedad tendría personalidad jurídica en caso de que los pactos entre los socios no fueran secretos<sup>76</sup> pero sin embargo no tendría un objeto mercantil, sino un objeto civil, puesto que el desarrollo de una actividad profesional no se incluye dentro del ámbito mercantil. En este caso, a efectos tributarios (y de conformidad con lo expuesto en los anteriores apartados del presente capítulo) la sociedad sería profesional pese a no acogerse a la LSP, al desarrollar una actividad profesional, sin embargo, al ser una sociedad civil profesional con objeto civil y no inscrita, entiendo que no podría considerarse sujeto pasivo del IS y que debería tributar bajo el régimen de atribución de rentas.

A la luz de todo lo expuesto, y considerando la interpretación del artículo 7.1 letra a) efectuada por la doctrina<sup>77</sup>, así como los matices interpretativos reflejados por la Administración Tributaria en consultas vinculantes<sup>78</sup>, cabe

---

<sup>76</sup> Sería el caso de una sociedad civil constituida mediante escritura pública o de una sociedad civil constituida mediante documento privado que se hubiera manifestado como tal ante la Administración Tributaria, aportando dicho documento y solicitando el correspondiente Número de Identificación Fiscal, a efectos de desarrollar una actividad profesional. Dicho es el criterio administrativo que se desprende de la consulta vinculante nº V2378-15, de 28 de julio de 2015, y la consulta vinculante nº V2394-15, de 28 de julio de 2015 (<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/encol.htm>). De hecho, así lo recoge la Administración Tributaria en su nota de 22 de diciembre de 2015, titulada "Instrucciones en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades" que establece de forma pragmática los criterios interpretativos de la Administración en relación a la sujeción o no de las sociedades civiles al Impuesto sobre Sociedades.

<sup>77</sup> Véase, 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*, 2015, págs. 11-16; y CAAMAÑO ANIDO, M.A., *¿Qué sociedades civiles "con objeto mercantil" tributarán por el IS?*, 2015

<sup>78</sup> Entre otras, consulta vinculante nº V2377-15, de 20 de julio de 2015, y la consulta vinculante nº V2395-15, de 28 de julio de 2015 (<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/encol.htm>)

concluir que, en relación con las sociedades profesionales, tres serían los escenarios que se plantearían en sede de tributación directa:

1. Si la sociedad profesional está acogida a la LSP, y por tanto inscrita en el Registro Mercantil, tanto si tiene forma mercantil como civil, tributaría en el régimen general del IS al entenderse incluida en el artículo 7.1 letra a) de la LIS (a tenor del criterio expuesto por la doctrina citada).
2. Si la sociedad profesional tiene forma mercantil, habiéndose efectuado la necesaria inscripción en el Registro Mercantil para su constitución y formalización, pero no se acoge a la LSP, igualmente a efectos tributarios se la consideraría sociedad profesional puesto que desarrollaría una actividad profesional y estaría sujeta al IS al ser sujeto pasivo del mismo, conforme a lo establecido en el artículo 7.1 letra a) de la LIS. Se trataría de una persona jurídica y no le aplicaría la exclusión del artículo 7.1 letra a) al ser una sociedad mercantil y no una sociedad civil.
3. Si la sociedad profesional tiene forma civil y no se acoge a la LSP, ni está inscrita en el Registro Mercantil (por no ser necesario para su constitución o formalización), igualmente a efectos tributarios se la consideraría sociedad profesional puesto que desarrollaría una actividad profesional, sin embargo, no estaría sujeta a tributación por el IS, dado que sería una sociedad civil que no tendría objeto mercantil. Así pues, quedaría excluida de la sujeción al IS en virtud de lo establecido en el artículo 7.1 letra a) de la LIS y tributaría bajo el régimen de atribución de rentas.

De estos tres escenarios, y del criterio doctrinal expuesto, parecería desprenderse la siguiente lógica:



- i. Las sociedades profesionales con personalidad jurídica propia garantizada por medio de inscripción registral, deben estar sujetas a tributación en sede del IS, con independencia de si son sociedades mercantiles o civiles.
- ii. Por el contrario, las sociedades profesionales sin personalidad jurídica propia garantizada, por no estar inscritas en el Registro Mercantil, es decir, sociedades profesionales civiles no acogidas a la LSP, no deben tributar en sede del IS sino de conformidad con el régimen de atribución de rentas.

Ciertamente, en el caso de las sociedades profesionales civiles no acogidas a la LSP, la no inscripción en el Registro Mercantil no sería óbice para considerar que tendrían personalidad jurídica puesto que la mera aportación del documento privado de constitución a la Administración Tributaria y la solicitud del correspondiente Número de Identificación Fiscal a efectos de desarrollar la actividad profesional, ya le conferiría personalidad jurídica al estar actuando frente a terceros como una entidad y ser público el vínculo societario. Con todo, parece lógico pensar que el legislador tributario quiera otorgar el mismo tratamiento fiscal (sujeción a IS) a las entidades inscritas en el Registro Mercantil, entre las que se encontrarían las sociedades civiles profesionales acogidas a la LSP, y por el contrario, excluir de la sujeción a tributación en IS al resto de sociedades civiles, tal como se preveía en el artículo 7.1 letra a) del TRLIS, previo a la modificación incorporada por la Reforma Fiscal de 2015. De este modo, sociedades profesionales con mismos requisitos en cuanto a composición accionarial, inscripción registral y regímenes de responsabilidad, determinados por la LSP, recibirían idéntico tratamiento fiscal con independencia de la forma jurídica declarada por los socios (mercantil o civil).

Partiendo de este planteamiento, y de que efectivamente, haya sido ésta la intención última del legislador, cabe señalar que la técnica legislativa empleada a través de la nueva redacción dada al artículo 7.1 letra a) de la LIS es cuanto menos cuestionable dada su falta de claridad y la inseguridad jurídica que genera tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria.

Y es que, efectuando una interpretación literal del artículo 7.1 letra a) de la LIS, ninguna sociedad civil que desarrolle una actividad profesional, esté o no acogida a la LSP, sería sujeto pasivo del IS, y ello, por cuanto que las actividades profesionales no se incluyen en el ámbito mercantil, lo que comportaría que en ningún caso pueda considerarse que las sociedades civiles profesionales tienen objeto mercantil. Consecuentemente, aplicaría la exclusión prevista en el artículo 7.1 letra a) de la LIS, y por ende, todas las sociedades civiles profesionales, sin excepción, tributarían bajo el régimen de atribución de rentas. De hecho, este parece ser el criterio que está adoptando la Administración Tributaria en relación a la interpretación de la exclusión contenida en el artículo 7.1 letra a). A estos efectos, la Administración Tributaria realiza una interpretación literal del precepto al considerar en sus respuestas a consultas vinculantes<sup>79</sup> planteadas por los contribuyentes, que las sociedades civiles que desarrollan actividades profesionales<sup>80</sup> no son sujeto pasivo del IS, y que, por el contrario, el resto de sociedades civiles que desarrollan otro tipo de actividades (sí incluidas en el ámbito mercantil) sí serían sujeto pasivo del IS de conformidad con el artículo 7.1 letra a) de la LIS.

Así pues, ante la confusa redacción del artículo 7.1 letra a) de la LIS, se hace más patente, si cabe, la necesidad de tener una definición del concepto “sociedad profesional” a efectos tributarios. Ello evitaría la interpretación literal que de la vigente normativa viene haciendo la Administración Tributaria, con lo que se facilitarían la inclusión de la “sociedad profesional” como sujeto pasivo del IS, sin perjuicio de los matices precisos en cuanto a la inclusión o exclusión

---

<sup>79</sup> Concretamente, destacan las siguientes: consulta vinculante nº V2727-15, de 22 de septiembre de 2015; consulta vinculante nº V2775-15, de 25 de septiembre de 2015; consulta vinculante nº V2810-15, de 28 de septiembre de 2015; y consulta vinculante nº V2727-15, de 5 de enero de 2016 (<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/encol.htm?Consulta=sociedades+civiles+con+objeto+mercantil&Pos=0>).

Es más, así se ha pronunciado también la Administración Tributaria en su nota de 22 de diciembre de 2015, titulada “Instrucciones en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades”.

<sup>80</sup> Estén o no acogidas a la LSP, ya que las consultas vinculantes citadas no abordan dicha cuestión ni efectúan diferencia alguna entre una u otra situación en sus respuestas.

de las sociedades profesionales civiles, lo cual aportaría claridad y seguridad jurídica al ordenamiento tributario

#### **4. Consideraciones finales**

A la luz de todo lo expuesto en el presente capítulo, y a modo de breve conclusión, resulta evidente la necesidad de incorporar en el ordenamiento tributario español el concepto de “sociedad profesional” que, teniendo en cuenta las implicaciones fiscales que suscita tanto en el ámbito de la tributación directa como en el de la indirecta, merece ser elevado al rango de institución. Se trataría, pues, de incorporar una definición unitaria de la institución en términos tributarios, aplicable a todos los tributos, y ello con independencia de que cada tributo establezca en su normativa reguladora los matices correspondientes en cuanto a la tributación relativa a dicha institución, en atención a la filosofía inspiradora de cada tributo.

Esta definición de “sociedad profesional” debe serlo a efectos tributarios, con independencia de las definiciones que se contengan en otros ordenamientos (como el mercantil) y para la consecución de la misma, requiere como paso previo, el que se establezca a su vez una definición unitaria y aplicable a todos los tributos, directos e indirectos, del concepto “actividad profesional”, por cuanto que, la sociedad profesional será aquella que tenga por objeto el desarrollo de una actividad profesional. A su vez, esta definición debería basarse en el rasgo esencial que identifica la naturaleza de las actividades profesionales frente a otro tipo de actividades y que, no es otro que el factor personal, o dicho de otro modo, la necesidad de cualificación intelectual o técnica para poder llevarla a cabo, siendo éste requisito *sine qua non* del desarrollo de la actividad profesional, frente otro tipo de condiciones formales y frente al factor bienes o capital.

Una vez definida, a efectos tributarios, la institución de la “sociedad profesional”, sí podrían señalarse las consecuencias tributarias en sede de tributación directa en función de si la forma jurídica adoptada fuese la de

sociedad mercantil o sociedad civil, pero ello se especificaría en caso de ser aplicable, en la normativa reguladora de cada tributo y no debería tener impacto alguno respecto de la definición unitaria de la institución tributaria. De este modo, se clarificarían las dudas interpretativas surgidas en cuanto a la sujeción o no al IS de las sociedades civiles profesionales, a raíz de la redacción del artículo 7.1. letra a) de la LIS, puesto que al estar definida la institución tributaria de “sociedad profesional”, se podría incluir ésta como contribuyente del IS con los matices pertinentes que estimase oportuno el legislador, lo cual clarificaría las cosas y daría más seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria.

**CAPÍTULO SEGUNDO: LA PROBLEMÁTICA EN LA CALIFICACIÓN DE LA  
RELACIÓN SOCIO – SOCIEDAD PROFESIONAL. ESPECIAL ATENCIÓN A  
LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**



## **1. Delimitación del objeto de estudio: Planteamiento de la controversia**

Dado que en las sociedades profesionales, al tener base personalista, resulta vital la prestación de servicios llevada a cabo por los socios profesionales personas físicas, y debido también a las últimas modificaciones normativas (claramente desfavorables) en relación al régimen fiscal aplicable a los dividendos de fuente interna percibidos por socios personas físicas; cada vez es más habitual el traslado de las rentas obtenidas por la sociedad profesional a sus socios personas físicas, no a través del reparto de dividendos, sino a través de la remuneración por los servicios profesionales prestados por éstos a la sociedad.

En el presente capítulo se pretende abordar la problemática que entraña la calificación jurídico-tributaria, en sede del IRPF, de los rendimientos percibidos por el socio persona física<sup>81</sup> en concepto de remuneración por los servicios profesionales prestados a su sociedad mercantil profesional<sup>82</sup>.

En este sentido, la LIRPF no contiene una definición clara y unívoca acerca de si dichos rendimientos deben calificarse como rendimientos del trabajo, o bien, como rendimientos de actividades económicas, teniendo, una y otra calificación, muy distintas connotaciones a efectos del IRPF a ingresar por el socio persona física, así como en sede de otros impuestos como puede ser el IVA. Y es que, como se expondrá en el presente capítulo, la LIRPF, si bien

---

<sup>81</sup> En caso de que el socio profesional fuese a su vez una sociedad mercantil, la mencionada problemática no se presentaría dado que los rendimientos constituirían un ingreso contable que estaría sujeto a tributación en sede del IS, sin mayor especificidad al respecto en cuanto a su calificación. De ahí que en el presente capítulo se opte por abordar directamente el caso del socio profesional persona física que resulta el supuesto que presenta una problemática en cuanto a la calificación jurídico-tributaria de los rendimientos percibidos por el mismo.

<sup>82</sup> A estos efectos, me remito a lo expuesto en el apartado 3 del capítulo primero del presente trabajo, empleando el término “sociedad mercantil profesional” para referirme (desde el punto de vista tributario) a aquellas sociedades constituidas de conformidad con lo señalado en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y que desarrollan una actividad profesional, sin que estén necesariamente incluidas en el ámbito de aplicación de la LSP. No se abordan, por tanto, otros supuestos tales como la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a una sociedad civil profesional, o de comuneros personas físicas a su comunidad de bienes, o de miembros de una asociación a su asociación profesional... etc.

contiene una norma de calificación específica para el caso de los servicios profesionales en su artículo 27, (introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre), se remite a efectos interpretativos a otras legislaciones, concretamente a la laboral y a la normativa de la Seguridad Social, y emplea en sus definiciones conceptos jurídicamente indeterminados que la Administración Tributaria interpreta en base a indicios, siendo, por tanto, más que cuestionable, la técnica legislativa empleada en lo que a esta materia se refiere y dando lugar a arbitrariedades y a supuestos de clara inseguridad jurídica para el contribuyente.

Esta conflictiva situación se complica en aquellos casos, a saber, habituales y comunes en la práctica, en los que el socio persona física, además de prestar servicios profesionales a su sociedad, asimismo ejerce funciones de gerencia y funciones de administración en la misma. En este sentido, adicionalmente a lo ya expuesto, se le añaden las consecuencias derivadas de la controvertida “teoría del vínculo” establecida por el TS, que señala que en caso de coincidir en un socio persona física la condición de administrador y la de gerente de la sociedad, las funciones de gerencia deben entenderse subsumidas en las funciones de administración, por entenderse que éstas últimas son más amplias que las primeras, por lo que el único vínculo existente a dichos efectos entre el socio y la sociedad es un vínculo de carácter mercantil y no una relación laboral especial, quedando, por tanto, descartados en estos supuestos, los contratos de alta dirección. Ello tiene importantes implicaciones en torno a la calificación tributaria de los rendimientos percibidos por el socio persona física y en cuanto a la posible deducibilidad del gasto que supone para la sociedad la retribución satisfecha al socio por los servicios prestados.

Estos casos, no regulados de forma clara y expresa en la normativa vigente, son objeto de interpretación por parte de los Tribunales y de la Administración Tributaria, a efectos de determinar qué tratamiento fiscal corresponde a los socios personas físicas que perciben retribuciones por los distintos tipos de servicios prestados (profesionales, de administración, de gerencia... etc.) con la consiguiente confusión que genera en el contribuyente la existencia de criterios contradictorios entre las distintas Administraciones y Tribunales.



A la vista de esta situación, y con objeto de clarificar esta polémica, la Administración Tributaria ha emitido dos Notas que pretenden aclarar la controvertida cuestión relativa a la calificación de las distintas retribuciones percibidas por los socios personas físicas por los servicios prestados a sus sociedades. Se trata de la Nota núm. 5/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, de 30 de abril de 2008, titulada “Nota sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría”, y la Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, siendo especialmente relevante ésta última, puesto que pretende establecer un criterio genérico a efectos interpretativos aplicable a cualquier sector de actividad.<sup>83</sup>

Con independencia del escaso valor normativo que puedan tener estas Notas, ya que, no cabe olvidar que se trata de meros instrumentos interpretativos<sup>84</sup>, sí que es cierto que pueden constituir un punto de referencia y una guía para la Inspección a la hora de practicar regularizaciones al amparo de los criterios contenidos en dichas Notas. De ahí que, junto con la normativa vigente en sede del IRPF y del IS, resultante de las modificaciones normativas incorporadas a raíz de la Reforma Fiscal prevista para los ejercicios 2015 y 2016, deviene también relevante el estudio de los criterios contenidos en las mismas, puesto

---

<sup>83</sup> A estos efectos, la Nota núm. 5/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, de 30 de abril de 2008, titulada “Nota sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría” puede consultarse en la web: [http://fee.uib.cat/digitalAssets/126/126417\\_6.pdf](http://fee.uib.cat/digitalAssets/126/126417_6.pdf). Por su parte, la Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, está disponible en la página web de la Agencia Tributaria: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Criterios\\_de\\_caracter\\_general\\_en\\_la\\_aplicacion\\_de\\_los\\_tributos/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Criterios_de_caracter_general_en_la_aplicacion_de_los_tributos/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas.shtml)

<sup>84</sup> En este sentido, se pronuncia CAAMAÑO ANIDO, M., *Fiscalidad de la retribución percibida por los socios-trabajadores y administradores tras la Nota 1/2012 de la A.E.A.T.*, Economista, núm. 92, mayo 2012, pág. 14

que, son un reflejo de la tendencia interpretativa de la Administración Tributaria que probablemente se aplique a las modificaciones normativas a las que me refiero y que, en opinión de la que suscribe estas líneas son, cuanto menos, discutibles.

Así pues, el objeto del presente capítulo es analizar la calificación tributaria en sede del IRPF del socio persona física, de aquellos rendimientos que éste percibe en los supuestos en los que dicho socio, además de ostentar una participación en el capital de la sociedad profesional, presta servicios profesionales para su sociedad. Sin embargo, en dicho análisis no se puede ignorar el hecho de que habitualmente, el socio profesional persona física, actúa a su vez como administrador y gerente de la sociedad, de ahí que sea necesario contemplar este escenario en aras a que el análisis efectuado resulte completo. Por ello la estructura del capítulo guarda la siguiente lógica: en primer lugar, deviene necesario exponer las implicaciones jurídico-tributarias asociadas a la condición de socio profesional de una sociedad profesional; en segundo lugar, se analiza por separado la problemática que presenta la calificación en sede del IRPF y en IVA, de los rendimientos que percibe el socio persona física por la prestación de servicios profesionales y por la prestación de servicios de administración y de gerencia a la sociedad; para, posteriormente, exponer el caso en el que todos estos roles confluyen en el mismo socio profesional persona física. Por último, se aborda brevemente la percepción de rendimientos por la cesión de la marca personal del socio profesional persona física a su sociedad, al tratarse de una prestación de servicios relacionada con la actividad profesional desarrollada por la sociedad, y en atención al gran valor que puede llegar a tener un activo como lo es la marca personal en el ámbito de las actividades profesionales.

## **2. La condición de socio en una sociedad profesional: dividendo versus retribución**

### **2.1. Cuestiones generales**

El abanico de relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el socio profesional y su sociedad profesional es amplio y variopinto, de ahí que se haga necesario definir la naturaleza jurídica de cada una de las relaciones establecidas a los efectos de poder determinar las consecuencias tributarias derivadas de la calificación de las mismas y la problemática que ésta plantea. Dicho en otras palabras, deviene imprescindible analizar las diferentes formas a través de las cuales el socio profesional persona física participa e interviene en la actividad de la sociedad y, consecuentemente, las distintas vías por las que éste percibe remuneraciones fruto de dicha participación.

Siendo así, debe distinguirse dos vías de remuneración posibles por la participación del socio profesional persona física: la obtención de dividendos, como sistema tradicional de participación en los beneficios obtenidos por la sociedad y directamente ligada a su condición de socio; y la obtención de una retribución, *a priori* ligada a los servicios que el socio profesional presta a la sociedad, o a los negocios jurídicos que entabla con ésta, y ello con independencia de su condición de socio de la misma.

A efectos fiscales, no existe una definición de la condición de socio de una sociedad, siendo dicho concepto propio de la normativa civil y mercantil. En este sentido, la LIS alude a dicha condición, aunque sin definirla, en diversos artículos entre los que destaca (en lo que al objeto de estudio se refiere) el art. 18.2, letra a) LIS que señala que un socio y la entidad en la que éste participa se consideran partes vinculadas.

Concretamente, el segundo párrafo del artículo 18.2, establece que *“En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento.”*

Por tanto, de la lectura del precepto se desprende que la mención contenida en la norma alude a los casos en los que el socio ostenta como mínimo un 25% del capital de la sociedad, calificándose en dichos casos como operaciones vinculadas, todas aquellas que se establezcan entre el socio y su sociedad. La calificación de la operación como vinculada, comportará la obligación de valorar dicha operación a valor de mercado, tal como estipula el artículo 18.1 de la LIS, existiendo una norma especial de valoración para el supuesto de socios profesionales que prestan servicios a su sociedad, que se establece en el artículo 18.6.<sup>85</sup>

Así pues, la mención contenida en la normativa tributaria a la condición de socio y los porcentajes de participación en el capital que se señalan al respecto, únicamente tienen efecto en cuanto a la obligada valoración a mercado de las operaciones entre socio y sociedad, pero no definen la relación jurídica derivada de la condición de socio en una entidad.

En este sentido, la normativa tributaria parte del concepto de socio que se define en la normativa mercantil y que se contiene en el artículo 91 del TRLSC. Dicho precepto atribuye la condición de socio a la tenencia de un título-valor representativo de parte del capital de la sociedad, condición que lleva asociada un conjunto de derechos que se especifican en los artículos 93 a 97 del TRLSC, y entre los que destaca el de participar en el reparto de las ganancias sociales y en el patrimonio resultante de la liquidación (art. 93, letra a).

Sin embargo, esta definición genérica debe matizarse en el caso de las sociedades profesionales, puesto que la propia LSP establece en su artículo 4, requisitos adicionales en la definición de la condición de socio profesional de una sociedad mercantil profesional.

Así pues, a efectos mercantiles, no sólo son socios profesionales quienes participen en el capital de una sociedad profesional (tal como se define en el artículo 1 de la LSP) y detenten títulos-valor en la misma, sino que además, en

---

<sup>85</sup> La cuestión relativa a la valoración de estas operaciones se aborda en el siguiente capítulo del presente estudio.

caso de tratarse de socios personas físicas<sup>86</sup>, deben reunir los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social de la sociedad profesional en la que participan y también, deben ejercer efectivamente dicha actividad en el seno de la misma, tal como establece el artículo 4.1, letra a) de la LSP. De hecho, la propia norma señala que la incompatibilidad para el ejercicio de la concreta actividad profesional que constituya el objeto de la sociedad resulta causa de la exclusión de la condición de socio profesional. Por tanto, es evidente que, a la luz de la LSP, es requisito *sine qua non* para detentar la condición de socio profesional, el ejercicio en el marco de la sociedad de la actividad profesional desarrollada por ésta última.

Asimismo, y con carácter adicional a este requisito cualitativo, la LSP establece un requisito cuantitativo que se traduce en la exigencia de un porcentaje de participación mínimo en el capital social de la sociedad mercantil profesional por parte de los socios profesionales, y es que, éstos en conjunto deben detentar como mínimo la mayoría del capital y derechos de voto (es decir, una participación conjunta en el capital social superior al 50%).

Si bien este requisito porcentual en cuanto a participación en el capital, sí resulta constitutivo de la calificación jurídica<sup>87</sup>, en este caso se trata de un requisito que va más allá de la calificación del socio como profesional, puesto que su cumplimiento supone calificar a la propia sociedad como profesional. De este modo, y con independencia de la posible existencia de socios no profesionales, si este porcentaje mínimo de capital (más del 50%) no está controlado por socios profesionales (socios facultados para ejercer la actividad profesional y que la ejercen *de facto* en el seno de la sociedad)<sup>88</sup>, la sociedad

---

<sup>86</sup> En caso de tratarse de socios personas jurídicas, la LSP exige en su artículo 4.1., letra b) que se trate de a su vez de sociedades profesionales constituidas con arreglo a lo dispuesto en la propia LSP y que estén debidamente inscritas en los respectivos Colegios Profesionales.

<sup>87</sup> A diferencia del requisito de participación mínima del 25% contenido en el artículo 18.2 de la LIS al que se hacía referencia en párrafos anteriores, y cuyo efecto se limita al ámbito de la valoración cuantitativa que debe darse a la operación.

<sup>88</sup> En esta misma línea, la LSP exige también un requisito de participación mínima en los órganos de administración de la sociedad por parte de los socios profesionales. En este sentido, señala el artículo 4.3 de la LSP que: "*Igualmente habrán de ser socios profesionales como mínimo la mitad más uno de los miembros de los órganos de administración, en su caso,*

en cuestión no es susceptible de calificarse como profesional según las previsiones de la LSP y no podrá acogerse a la regulación establecida por dicha norma.<sup>89</sup>

Así pues, de todo ello cabe concluir que, a efectos mercantiles, un socio de una sociedad es aquella persona que es propietario de parte del capital de la sociedad, pero un socio profesional (persona física) de una sociedad profesional es aquella persona que además de ser propietaria de parte del capital de la sociedad profesional (como mínimo de más de un 50% junto con el resto de socios profesionales), ejerce efectivamente, en el marco de la sociedad, la actividad profesional objeto de ésta última.

En ambos casos, tanto a efectos del TRLSC como de la LSP, las distintas personalidades jurídicas del socio y la sociedad, suponen una separación de patrimonios entre ambos<sup>90</sup>, lo que implica que las rentas obtenidas por la sociedad pertenecen a ésta última, por lo que, para que el socio tenga acceso a ellas, deben trasladarse al mismo mediante negocios jurídicos o vía distribución de dividendos (reparto de beneficios)<sup>91</sup>.

---

*de las sociedades profesionales. Si el órgano de administración fuere unipersonal, o si existieran consejeros delegados, dichas funciones habrán de ser desempeñadas necesariamente por un socio profesional. En todo caso, las decisiones de los órganos de administración colegiados requerirán el voto favorable de la mayoría de socios profesionales, con independencia del número de miembros concurrentes.”* Esta exigencia responde a la necesidad de asegurar que pese a la posible existencia de socios no profesionales (socios capitalistas) que participen en la toma de decisiones en la sociedad profesional, el gobierno de la misma esté en todo momento en manos de socios profesionales.

<sup>89</sup> Para más información al respecto ver YANES YANES, P., *Comentario a la Ley de Sociedades Profesionales*, 2007, páginas 57 a 76

<sup>90</sup> Así lo entiende la mayor parte de la doctrina mercantil, entre otros, URÍA, R., *Derecho Mercantil*, Marcial Pons, 2002; VICENT CHULIÀ, F., *Introducción al Derecho Mercantil*, Tirant lo Blanch, Valencia 2001

<sup>91</sup> El traslado de los beneficios obtenidos por la sociedad a su socio mediante su distribución a éste, responde a que el socio al ser propietario de la sociedad, también lo es de forma indirecta, de los beneficios obtenidos por la misma, aunque es ésta, a través de los órganos sociales, quien decide cómo disponer de los mismos y si los hace llegar al socio mediante reparto o no. La participación del socio en los beneficios es un derecho inherente a la condición de socio de la sociedad, tal como se recoge en el artículo 93, letra a) del TRLSC, sin embargo es la sociedad (concretamente sus órganos sociales), en atención a la separación patrimonial, quien decide cómo y cuándo se materializa dicho derecho. De ahí que se entienda que es una forma de participación en los beneficios vía acuerdo y no mediante negocio jurídico, ya que al ser el socio en última instancia el propietario final de los beneficios que se distribuyen, no cabe, en este caso, hablar de negocio jurídico entre el socio y la sociedad.

Obviamente, la filosofía subyacente en uno y otro sistema de traslación de rentas por parte de la sociedad al socio es sustancialmente distinta: En el caso del negocio jurídico, las rentas se trasladan al socio a través de una retribución como contraprestación a alguna actividad realizada por el socio para la sociedad, actuando de forma externa a la sociedad, no formando parte de la misma. En el caso del dividendo, la traslación al socio de las rentas es en concepto de participación ya que el socio forma parte de la sociedad, se retribuye al socio por su condición de socio.

Teniendo pues, cada sistema, una distinta razón de ser, consecuentemente, son también distintas las consideraciones fiscales y mercantiles de ambos sistemas.

## **2.2. Dividendos, sociedades profesionales y doble imposición**

### **2.2.1. El reparto de dividendos en el ámbito mercantil**

Concretamente, en cuanto al reparto de dividendos, que es la vía de traslación de beneficios inherente a la condición de socio, cabe precisar, desde una óptica mercantil, que la norma reguladora de la distribución de dividendos, pese a regularse inicialmente en el artículo 275 del TRLSC, halla matices para el caso de las sociedades profesionales de conformidad con lo que se indica en el artículo 10 de la LSP.

Señala el artículo 275.1 del TRLSC que en las sociedades de responsabilidad limitada, la distribución de dividendos a los socios debe realizarse en proporción a la participación de los mismos en el capital social, salvo que en los estatutos se prevea otra regla de distribución distinta al porcentaje de participación.

Asimismo, prevé el artículo 275.2 del TRLSC que en el caso de las sociedades anónimas la distribución de dividendos a las acciones ordinarias debe realizarse en proporción al capital que hubieran desembolsado.

Por su parte, el artículo 10 de la LSP da plena libertad a los socios para decidir cómo y en función de qué criterios deben repartirse dividendos en cada ejercicio, siendo el sistema de reparto según porcentaje de participación en capital, una vía supletoria o subsidiaria en caso de no haberse previsto ningún otro criterio específico. En este sentido, la LSP únicamente exige que los criterios cualitativos o cuantitativos en los que se base el reparto de dividendos acordado se plasmen en los estatutos, siendo necesaria su mención pero no su contenido detallado que puede desarrollarse y aprobarse en junta general de socios.

Concretamente, señala el artículo 10.2 de la LSP que *“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<sup>92</sup> recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.”*

A estos efectos, la variedad de criterios aplicables es infinita (criterio de productividad – en función de volumen de facturación o de horas de trabajo;- criterio de antigüedad; distribución a partes iguales... etc) e incluso podría llegar a combinarse criterios de modo que parte del dividendo se repartiese en función de determinados criterios más ligados a los servicios prestados y parte en función del criterio de porcentaje de participación.

De todo ello cabe concluir que subyace, en la LSP, la consideración de que la principal contribución que hace el socio profesional a la sociedad no es tanto la aportación de capital como la aportación en forma de prestación de servicios, siendo dicha consideración el eje sobre el que pivota la flexibilización del sistema de reparto de dividendos, con el fin de que el sistema adoptado pueda adaptarse y ser consecuente con las prestaciones de servicios realizadas por los socios profesionales. Ello contrasta claramente con el criterio (más rígido) establecido en el caso de las sociedades mercantiles no profesionales en las

---

<sup>92</sup> A estos efectos, precisar que el precepto se refiere al contrato social tal como se señala en el apartado anterior del artículo 10.2 de la LSP.



que el peso del socio radica en la aportación de capital que éste haya efectuado<sup>93</sup>.

Dicha diferenciación de regímenes a efectos mercantiles, es plenamente consecuente con la realidad del actual panorama societario, y responde a la diferencia que supone ejercer una actividad profesional o una actividad empresarial a través de una sociedad, debido fundamentalmente a la distinta naturaleza de ambos tipos de actividades.

### **2.2.2. Efectos fiscales del reparto de dividendos**

Muy distinta es la óptica fiscal a este respecto, puesto que las consecuencias fiscales del reparto de dividendos no varían, y ello con independencia de si el reparto lo efectúa una sociedad profesional acogida a la LSP, una sociedad que desarrolle actividades profesionales pero mercantilmente no se acoja a la LSP sino al TRLSC, o bien una sociedad que desarrolle actividades empresariales y no profesionales. Para todas ellas, el tratamiento fiscal es el mismo, sin que exista ninguna norma específica al respecto.

En este sentido, en cuanto a la calificación de los dividendos, no se plantea ninguna problemática, al tratarse de una cuestión pacífica y regulada claramente en la normativa tributaria: En sede de la sociedad, las rentas que se distribuyen estuvieron sujetas a tributación conforme a las previsiones de la LIS y la distribución de las mismas no genera ningún gasto ni fiscal ni contable. En sede del socio profesional persona física, los dividendos recibidos son calificados como rendimientos del capital mobiliario, tal como señala la LIRPF en su artículo 25.1.a). Están sujetos a retención y se incluyen en la renta del ahorro, así lo especifica el artículo 46, letra a) de la LIRPF que remite al anteriormente citado artículo 25.1 de la LIRPF, tributando de conformidad con las escalas previstas en los artículos 66 y 76 de la LIRPF.

---

<sup>93</sup> Para más información ver VÁZQUEZ ALBERT, D., *Sociedades profesionales: retribución de socios*, 2008, págs. 24-26

Asimismo, a efectos tributarios, el reparto de dividendos tampoco plantea problemas de valoración. Y es que, en este supuesto, no resulta de aplicación el artículo 18 de la LIS relativo a operaciones vinculadas ni el régimen de documentación que el mismo contiene<sup>94</sup>, y ello con independencia del porcentaje de participación que ostente el socio profesional persona física en el capital de la sociedad.

Ello se debe esencialmente a que el régimen de operaciones vinculadas regulado en el artículo 18 de la LIS resulta de aplicación a *“Las operaciones efectuadas entre personas vinculadas (...)”* Si bien, tal como se ha indicado en el apartado anterior, cierto es que un socio profesional y su sociedad profesional se consideran personas vinculadas cuando éste participa en el capital social de aquella en un porcentaje igual o superior al 25% (artículo 18.2.a) en relación con artículo 18.2, segundo párrafo, de la LIS), no es menos cierto que el reparto de dividendos no constituye una “operación” a efectos de la aplicación del citado precepto. Y es que, en este sentido, ¿qué debe entenderse por “operación” en relación a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas?

El artículo 18 de la LIS no ofrece un concepto de “operación” sino que se limita a enunciar los supuestos de vinculación, sin embargo, debe entenderse que el término “operación” a estos efectos, se refiere a cualquier transmisión de bienes y/o a cualquier prestación de servicios<sup>95</sup> que por el hecho de realizarse entre partes no independientes pueda ser acordada a un valor distinto del de mercado.

En el caso del reparto de dividendos, pese a tratarse de una operación con contenido económico, no se trata de una operación en la que la vinculación entre las partes sea susceptible de alterar el valor de la operación, y ello por

---

<sup>94</sup> A diferencia de lo que sucede en el caso de las prestaciones de servicios profesionales efectuadas por el socio persona física a su sociedad y remuneradas por ésta vía retribución, a las que sí resulta de aplicación el artículo 18 de la LIS (ver capítulo tercero).

<sup>95</sup> Dicha definición guarda coherencia con el concepto de “operación” al que se refiere la LIVA. Ésta regula en su artículo 80.5 la norma especial de determinación de la base imponible en los casos en que haya vinculación estableciendo que la base será su valor de mercado frente a la norma general de la contraprestación. En este sentido, la norma regula los supuestos de hecho imponible en los que haya vinculación (dando, por cierto, su propia definición de qué debe entenderse por vinculación) y que no son otros que la entrega de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios.

cuanto que en realidad no se trata de una operación que se efectúe entre el socio y la sociedad, sino que es una operación unilateral por parte de los socios. Éstos son quienes tienen el derecho a percibir los beneficios sociales, que se materializan en el dividendo y *de facto* es el conjunto de socios, en junta, actuando a través de los órganos sociales, y de conformidad con los parámetros establecidos estatutariamente, tal como señala a estos efectos la normativa mercantil citada en los párrafos anteriores, quienes deciden si se distribuye el dividendo o no y cuál será el importe del mismo.

Por tanto, la razón que justifica la no inclusión del reparto de dividendos en el régimen de operaciones vinculadas previsto en el artículo 18 de la LIS, es que el reparto de dividendos no se trata de una operación vinculada *stricto sensu* entre socio y sociedad; no se trata de un negocio jurídico, en el que socio y sociedad acuerdan un importe, sino que la distribución de dividendos supone la materialización de la participación del socio en la sociedad, siendo su valor último el aprobado en junta entre todos los socios que conforman la sociedad, de conformidad con los quórums y mayorías correspondientes.

Al fin y al cabo, las rentas de la sociedad indirectamente siempre han sido y son del socio, por el derecho que a ellas le confiere su porcentaje de participación en la sociedad. Ciertamente, el fenómeno de la personalidad jurídica diferenciada entre socio y sociedad supone la existencia de patrimonios separados esencialmente a efectos de responsabilidades, y permite la existencia de negocios jurídicos entre socio y sociedad que faciliten la traslación de rentas de la sociedad al socio, pero dicha traslación puede efectuarse también de forma directa mediante el reparto de dividendos.

En palabras de GARCÍA NOVOA<sup>96</sup>, *“En la participación de beneficios no hay alteridad, ya que el beneficio se entrega a quién es su verdadero socio, por lo que no se puede hablar de negocio jurídico. El dividendo del socio no se transmite por medio de un negocio sino por medio de un acuerdo de reparto, lo que no es lo mismo.”* Insiste el citado autor al afirmar que *“Por tanto, la*

---

<sup>96</sup> GARCÍA NOVOA, C., *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, Monografías AEDAF, nº 6, Mayo 2013, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, pág. 109

*transferencia entre la sociedad y el socio en concepto de dividendo o participación social es una transferencia a título de participación y no a título de retribución. El socio es propietario de los activos sociales y no actúa frente a la sociedad sino en la sociedad.”*

Con todo, y pese a no tratarse de una operación vinculada supeditada a las exigencias del artículo 18 de la LIS, en cualquier caso, la distribución de dividendos sí debe efectuarse a valor de mercado tal como prevé, el artículo 17.4.c) de la LIS. Con todo, tratándose de una distribución de dividendos monetaria, habitual en la práctica, la valoración a mercado no entraña excesiva dificultad máxime teniendo en consideración que los parámetros de distribución están claramente establecidos en los estatutos y acuerdos de junta.<sup>97</sup>

Por tanto, no existiendo conflicto ni en la calificación ni en la valoración, ¿dónde radica, a efectos fiscales, el problema del reparto de dividendos a los socios profesionales persona física? La respuesta es clara: en la doble imposición.

### **2.2.3. La doble imposición como problema fiscal planteado por el reparto de dividendos**

Y es que, tal como se apuntaba en párrafos anteriores, las rentas distribuidas como dividendo por parte de una sociedad profesional a su socio profesional quedan sujetas a tributación por partida doble: en sede de la sociedad profesional tributan por el IS correspondiente al resultar ingresos sujetos a tributación, y en sede del socio profesional persona física, de nuevo quedan sujetas a tributación en IRPF al calificarse como rendimientos del capital mobiliario. Se trata, por tanto, de una doble tributación económica (que no jurídica).

---

<sup>97</sup> Tratándose de una distribución de dividendos en especie (por ejemplo, se entrega al socio un inmueble propiedad de la sociedad), la valoración a mercado puede resultar algo más compleja siendo incluso necesario, en algunos casos, recurrir a valoraciones emitidas por expertos independientes que certifiquen el valor de mercado del activo que se distribuye al socio.

En efecto, desde un punto de vista dogmático resulta de interés tener en cuenta que la doctrina suele diferenciar la doble imposición atendiendo a varios criterios. Centrándonos en los más estudiados,<sup>98</sup> cabe destacar los siguientes:

**1.** Distinción según la naturaleza nacional de la doble imposición. Así se distingue entre:

1.1. “Doble imposición en sentido amplio”, que se corresponde con la denominada por cierto sector doctrinal “doble imposición económica”. Es la que se produce dentro de un mismo Estado.

1.2. “Doble imposición en sentido estricto”, que se corresponde con la denominada por cierto sector doctrinal “doble imposición jurídica”. Es la que se produce en el ámbito del Derecho internacional tributario.<sup>99</sup>

**2.** Distinción según la naturaleza del sujeto receptor de los dividendos. Así se distingue entre:

2.1. “Doble imposición de dividendos intersocietaria”. Donde el receptor de los dividendos es una persona jurídica.

2.2. “Doble imposición de dividendos en sentido estricto”. Donde el receptor de los dividendos es una persona física.<sup>100</sup>

---

<sup>98</sup> Al respecto, véase RUÍZ GARCÍA, J.R., *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1991, págs. 30 a 37.

<sup>99</sup> Para mayor información véase: EHEBERG, K.T., “Doppelbesteuerung”, en *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, t. III, Jena Verlag Gustav Fischer, 1926, págs. 290 y ss.; BLUMENSTEIN, E., *System des Steuerrechts*, Schulthess Polygrafische Verlag, Zürich, 1971, pág. 157.; WÖHE, G., *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, t. II, Verlag Vahlen, Berlín, 1965, pág. 21.; SPITALER, A., *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Verlag Dr. Otto Schmitdt, Köln, 1967, 1936, pág. 76.; KIRJPATRICK, J., “L’egalité devant l’impôt en droit belge contemporain”, en *L’egalité devant l’impôt belge*, Etablissements Emyle Bruylnat, Bruxelles, 1975, pág. 57.; GOTA LOSADA, A., *Doble imposición de dividendos*, en *Hacienda Pública Española*, núm. 2, 1970, págs. 33 -51 ; y, ARCO RUETE, L., *Doble imposición económica de dividendos*, en *Hacienda Pública Española*, núms. 24-25, 1973, págs. 285 - 306.

<sup>100</sup> Véase GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, t. I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988, págs. 202 y ss.

En la doble imposición por dividendos que nos ocupa, es significativo el vaivén entre los sentidos amplio y estricto de la categoría conceptual en la que se inserta, pues:

(i) Mientras en la distinción según la naturaleza nacional de la doble imposición, se califica como “doble imposición en sentido amplio” (también denominada por cierto sector doctrinal “doble imposición económica”), en la medida que se produce dentro del mismo Estado español;

(ii) En la distinción según la naturaleza del sujeto receptor de los dividendos, se califica como “doble imposición de dividendos en sentido estricto”, en la medida que el receptor de los dividendos es una persona física.

Lo más relevante a nuestros efectos es que la calificación como “doble imposición en sentido amplio” o “doble imposición económica”, implica que salvo mediar circunstancias excepcionales, su régimen jurídico se encuentra exclusivamente en el ordenamiento interno de cada Estado. En otro orden de factores, la calificación como “doble imposición de dividendos en sentido estricto” implica que, junto al eventual gravamen sobre los rendimientos de las personas jurídicas (pues las rentas son obtenidas por la sociedad), cabrá que entre en juego el gravamen de los rendimientos sobre las personas físicas (pues tales rentas societarias son transferidas por la sociedad a sus socios personas físicas vía dividendos).

En este marco dogmático se plantea la cuestión de hasta qué punto resulta lógico, en términos justicia tributaria, que se produzca una doble imposición de dividendos sustanciada en que el gravamen de los beneficios sociales por el IS de un Estado concorra con el gravamen de los dividendos por el IRPF del mismo Estado.

A estos efectos, suscribimos el criterio expuesto por RUÍZ GARCÍA,<sup>101</sup> cuando sostiene que *“el gravamen sucesivo del beneficio social y del dividendo del accionista implica un mayor gravamen de esta modalidad de renta (..) que puede implicar un trato discriminatorio tanto respecto de los restantes rendimientos del capital mobiliario como de las rentas de otra naturaleza; por ello el legislador debe tomar en cuenta este fenómeno, bien sea para disponer su mantenimiento en los propios términos, o para arbitrar medidas enderezadas a paliarlo o evitarlo en su integridad”*.

Veamos a continuación, cómo ha actuado al respecto el legislador español.

#### **2.2.4. Sistemas correctivos de la doble imposición**

De entrada cabe señalar que con la actual normativa vigente el problema que nos ocupa no queda solventado, pues no se arbitra ningún mecanismo, ya sea deducción por doble imposición<sup>102</sup> o sistema de exención, aplicable al caso.

Sin embargo, ello no siempre ha sido así puesto que durante muchos años resultaba de aplicación el sistema de integración en la base imponible general de la renta y posterior aplicación de una deducción en cuota<sup>103</sup>. Dicho sistema cambió con la modificación introducida por la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial

---

<sup>101</sup> RUÍZ GARCÍA, J.R., *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, 1991, pág. 39.

<sup>102</sup> A estos efectos, precisar que me refiero a la deducción por doble imposición de fuente interna (la que se suele denominar “doble imposición económica”). En relación a la doble imposición jurídica, la LIRPF, prevé el sistema de deducción en cuota para evitar la doble imposición internacional; sistema que es de aplicación a los dividendos de fuente extranjera y que se contiene en el artículo 80 de la LIRPF.

<sup>103</sup> Concretamente, los dividendos se integraban en la base imponible general del contribuyente multiplicando el rendimiento íntegro percibido por unos porcentajes fijos (140%, 125% o 100%) cuya cuantía dependía del tipo de régimen fiscal en sede el IS aplicable a la entidad que efectuaba la distribución de dividendos. Este mecanismo, a su vez, comportaba el derecho a una deducción en cuota que eliminaba el doble gravamen por el IS pagado en sede de la entidad. Este sistema fue el aplicado hasta 31 de diciembre de 2006.

de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que supuso pasar a un sistema de exención. Desapareció, por tanto, la deducción por doble imposición de dividendos, y en su lugar, se señaló una tributación única de todos los dividendos a un tipo fijo, de modo que los dividendos íntegros distribuidos se incluían en la base imponible del ahorro, declarándose exentos los primeros 1.500 euros anuales percibidos<sup>104</sup>. Así pues, se trataba de un sistema de exención pero cuantitativamente limitado a un importe concreto: 1.500 euros<sup>105</sup>.

Con la modificación de la LIRPF introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se elimina la exención de 1.500 euros anuales para los dividendos, por lo que, actualmente la LIRPF no prevé ni el más mínimo mecanismo para evitar la doble imposición económica de los dividendos de fuente interna.<sup>106</sup>

<sup>104</sup> Dicha exención estaba prevista en el artículo 7 de la Ley 35/2006, cuya letra y) señalaba: *“Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros anuales.”*

<sup>105</sup> Esta limitación cuantitativa supuestamente quedaba compensada con el hecho de que la tributación por el exceso a tipo fijo era, inicialmente, muy inferior a la tributación resultante de aplicar la escala progresiva del impuesto. Sin embargo, desde el 1 de enero de 2007, fecha en que entró en vigor la citada modificación, el tipo fijo, inicialmente establecido en un 18% se fue incrementando en sucesivas modificaciones normativas, para finalmente establecerse una escala de tributación en tres tramos siendo el inferior del 21% (para bases liquidables del ahorro por importe inferior o igual a 6.000 euros) y el máximo del 27% (para bases liquidables por importe superior a 24.000 euros) que estuvo vigente hasta 31 de enero de 2014.

<sup>106</sup> De nuevo, supuestamente ello queda compensado por una reducción de tipos aplicables a la base imponible del ahorro que ha introducido la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y que se concretan en una reducción en dos fases, una primera aplicable desde 1 de enero de 2015, tal como señala el artículo 1, apartado 68 de la citada ley, que modifica la Disposición adicional trigésima primera de la LIRPF (que pasa a denominarse *“Escala y tipos de retención aplicables en 2015”*), y una segunda reducción aplicable desde 1 de enero de 2016. Así pues, a la luz de la modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, los tramos y tipos de gravamen de la renta del ahorro quedan fijados de la siguiente forma:

Base liquidable (euros)	Cuota íntegra	Resto	Tipo aplicable a partir de 1 de enero 2015	Tipo aplicable a partir de 1 de enero 2016
0,00	0,00	6.000,00	20,00%	19,00%
6.000,00	1.200,00	44.000,00	22,00%	21,00%
50.000,00	10.880,00	En adelante	24,00%	23,00%



Así pues, de forma resumida y sucinta, se observa que la evolución normativa en cuanto al tratamiento de la doble imposición de dividendos de fuente interna percibidos por el socio persona física ha sido la siguiente: en una primera fase, integración con corrección porcentual en base y deducción en cuota; en una segunda fase inclusión en base y exención de los primeros 1.500 euros; y en última instancia inclusión en base sin aplicación de ninguna medida correctora de la doble imposición.

Los fundamentos sobre los que, supuestamente, pivota dicha evolución, se hallan en los preámbulos y exposiciones de motivos de las distintas normas en virtud de las cuales se introdujeron las modificaciones señaladas.

Concretamente, en cuanto al cambio del sistema de deducción al de exención, el Preámbulo 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, señala en su apartado cuarto:

*“Por razones de equidad y crecimiento, se otorga un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existen actualmente entre los distintos instrumentos en los que se materializa. Con ello, a la vez que se simplificará la elección de los inversores, se incrementará la neutralidad fiscal de los distintos productos y se favorecerá la productividad y competitividad, mejorando la posición de nuestro país en un entorno internacional de libre circulación de capitales y de fuerte competencia. De esta manera, se aborda la modernización de la tributación del ahorro, asignatura pendiente de las reformas precedentes.*

*Se evita así que las diferencias en la presión fiscal que soportan los diferentes instrumentos distorsionen la realidad financiera del ahorro (como la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar), ya que ello configura un marco tributario caracterizado por la falta de transparencia y diferencias en la tributación que se utilizan con el objeto de mantener cautivas determinadas inversiones.*

*Para ello, se establece la incorporación de todas las rentas que la Ley califica como procedentes del ahorro en una base única con tributación a un tipo fijo (18 %), idéntico para todas ellas e independiente de su plazo de generación, pues la globalización económica hace inútiles los intentos de fraccionar artificialmente los mercados financieros por tipos de activos o por plazos.*

*En relación con los dividendos, la jurisprudencia comunitaria obliga a otorgar un mismo tratamiento a los dividendos de fuente interna y a los de cualquier otro país miembro de la Unión Europea. En línea con las tendencias recientes, de retorno a un sistema clásico de no integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y con las reformas operadas en otros países de nuestro entorno, se ha simplificado su tributación mediante su incorporación a la base del ahorro y la aplicación de un mínimo exento que excluirá el gravamen, por este concepto, de numerosos contribuyentes.”*

Del tenor literal del Preámbulo de la LIRPF, y concretamente del último párrafo del citado apartado cuarto, se desprende claramente que la razón de fondo que subyace en la eliminación de la deducción de dividendos de fuente interna es la imposición por parte de la jurisprudencia comunitaria de otorgar igual trato fiscal a los dividendos de fuente interna y de fuente extranjera, siendo necesaria la adaptación de nuestro ordenamiento tributario al sistema del mínimo exento.

Ello respondía a que la deducción para evitar la doble imposición de dividendos prevista en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en su redacción vigente hasta el 1 de enero de 2007), aplicaba únicamente a los dividendos de fuente interna y no a los dividendos de fuente extranjera<sup>107</sup>. Esta discriminación en el tratamiento fiscal a los

---

<sup>107</sup> Concretamente, el artículo 81 del Real Decreto Legislativo 3/2004, que regulaba la deducción por doble imposición de dividendos, se remitía al artículo 23.1 del citado texto legal que al referirse a los dividendos que debían integrarse en la base al correspondiente porcentaje multiplicador aludía a los dividendos “[...] en cuanto procedan de entidades residentes en territorio español [...]”, excluyendo por tanto, del sistema de integración y deducción a los dividendos procedente de entidades residentes en el extranjero.

dividendos de fuente extranjera había sido criticada por la doctrina del TJCE<sup>108</sup> que entendía que aquellas medidas adoptadas por los Estados miembro que preveían un tratamiento fiscal desfavorable a los dividendos entrantes frente al tratamiento fiscal previsto para los dividendos nacionales eran contrarias al Tratado de la CE por atentar contra el principio de libre circulación de capitales.

De ahí que nuestro legislador optase por introducir un sistema de mínimo exento aplicable a todos los dividendos con independencia de su origen, en aras a evitar posibles situaciones de discriminación, contrarias al principio de libre circulación de capitales.

Sin embargo, es cuanto menos cuestionable la interpretación que al parecer realizó el legislador de la jurisprudencia comunitaria. Y es que, nada tiene que ver, dar un tratamiento fiscal igual en el marco interno de un Estado miembro, a aquellos dividendos procedentes de fuente extranjera y a los procedentes de fuente interna, con el hecho de tener que cambiar el sistema para evitar la doble imposición, pasando de un sistema de deducción a un sistema de exención. En ningún momento la jurisprudencia comunitaria ha exigido tal cosa ni tampoco los órganos reguladores de la UE, puesto que ello supondría una clara interferencia a la potestad tributaria de los Estados miembros.

A lo que la jurisprudencia comunitaria se ha referido, y lo que también ha señalado la Comisión de la UE<sup>109</sup>, es que la tributación prevista para los

---

<sup>108</sup> A este respecto, especialmente representativas son las sentencias del TJCE, de 6 de junio de 2000, C-35/98, caso Verkooijen (TJCE\2000\120); de 15 de julio de 2004, C-315/02, caso Lenz (TJCE\2004\205); y de 7 de septiembre de 2004, C- 319/02, caso Manninen (TJCE\2004\205). La doctrina establecida en las citadas sentencias ha sido ratificada en numerosas sentencias posteriores. Concretamente, en materia de doble imposición de dividendos, destacan las sentencias de fecha 12 de diciembre de 2006, C-374/04, caso Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (TJCE\2006\355); y de fecha 12 de diciembre de 2006, C-446/04, caso Test Claimants in the FII Group Litigation (TJCE\2006\357).

<sup>109</sup> Concretamente, en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de fecha 19 de diciembre de 2003, que lleva por título “Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior”, se prevé que los Estados miembros puedan aplicar sistemas diferentes para la imposición de los pagos de dividendos percibidos por personas físicas, y que en caso de dividendos nacionales, se opte por reducir la doble imposición económica que resulta de gravar los mismos ingresos a la vez con el IS y el IRPF. Sin embargo, señala la Comunicación que en caso de que los Estados miembros concedan un tratamiento fiscal diferente según que se trate de dividendos nacionales, de dividendos entrantes o de dividendos salientes, se puede producir una

dividendos de fuente interna no debe ser más favorable que la prevista para los dividendos de fuente extranjera, y ello en aras a preservar la libre circulación de capitales.

Así pues, en ningún caso hay una clara obligación comunitaria de emplear un sistema concreto (exención) frente a otro (deducción) en el caso de la tributación de dividendos percibidos por personas físicas, sino que la obligación consiste simplemente, y con independencia del sistema escogido para paliar la doble imposición, en no perjudicar la tributación de los dividendos de fuente extranjera frente a los dividendos de fuente interna.

En este sentido, parece evidente que el legislador se excedió en el cumplimiento de la obligación comunitaria de no dar peor tratamiento a los dividendos de fuente extranjera, ya que si bien solventó el problema de la contradicción con el principio comunitario de libre circulación de capitales, con la instauración del sistema del mínimo exento desatendió y obvió el respeto y la observancia de los principios de capacidad económica e igualdad, fundamentales en nuestro ordenamiento tributario.

Y es que, el sistema de exención aplicado a todos los dividendos por igual (tanto de fuente nacional como de fuente internacional) resulta claramente contrario al principio de igualdad y capacidad económica, por contraposición al sistema de integración y deducción, puesto que en el primer caso la exención se aplica sin considerar la tributación real subyacente en la sociedad que reparte el dividendo, aplicándose incluso en casos extremos, a dividendos procedentes de sociedades que no hayan tributado por las rentas distribuidas. Consecuentemente, la aplicación indiscriminada de un mínimo exento, sin atender ni considerar la tributación real y efectiva de la sociedad que distribuye el dividendo fomenta que el contribuyente encuentre más atractiva la inversión

---

restricción potencial de las inversiones transfronterizas, lo que podría llevar a su vez a una fragmentación de los mercados de capitales en la Unión Europea contraria al artículo 56 del Tratado CE. En este sentido, la Comisión considera que el análisis de la jurisprudencia comunitaria permite sacar conclusiones fundamentales con respecto a la concepción de los sistemas de imposición: los Estados miembros no pueden aplicar una imposición superior a los dividendos entrantes o salientes respecto a los dividendos nacionales.

en sociedades extranjeras que estén sujetas a baja tributación, frente a la inversión en sociedades residentes, produciéndose un fenómeno de “discriminación inversa”<sup>110</sup>, al verse perjudicado el mercado interior. <sup>111</sup> En palabras de RUIZ GARCÍA<sup>112</sup>, *“Al desconectar ambos tributos, el que recae sobre la sociedad distribidora y el que grava al socio, el sistema propuesto favorecerá a los dividendos distribuidos por sociedades residentes en Países que soporten una carga fiscal por el impuesto sobre sociedades inferior al español. El efecto puede ser, en verdad, paradójico; un método introducido para eliminar las discriminaciones que podían sufrir los dividendos procedentes del extranjero puede terminar penalizando a los dividendos distribuidos por sociedades residentes en España.”*

---

<sup>110</sup> En este sentido, ver GOROSPE OVIEDO, J.I., *La regulación de la doble imposición intersocietaria en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año nº 24, Nº 9, 2008, pág. 317

<sup>111</sup> Piénsese a modo de ejemplo, en la siguiente situación: un dividendo por importe de 26.000 euros distribuido por una sociedad española a un socio persona física, frente a un dividendo de idéntico importe distribuido al mismo socio persona física pero procedente de una sociedad irlandesa. En el caso del dividendo español, la tributación global resultaría la siguiente: en sede de la sociedad española se generaría una cuota de 7.800 euros (26.000 euros x 30% -tipo general del IS vigente hasta 31 de diciembre de 2014-) y en sede del socio español persona física se generaría una cuota de 6.615 euros (26.000 euros -1.500 euros exentos = 24.500 euros al 27% -tipo aplicable al tramo correspondiente a la renta del ahorro, vigente hasta 31 de diciembre de 2014-). Por tanto, la tributación global IS-IRPF ascendería a la cuantía de 14.415 euros (7.800 euros en IS + 6.615 euros en IRPF).

En el caso del dividendo irlandés, la tributación global resultaría la siguiente: en sede de la sociedad irlandesa se generaría una cuota de 3.250 euros (26.000 euros x 12,5% -tipo general del IS en Irlanda vigente hasta 31 de enero de 2014-) y en sede del socio español persona física se generaría una cuota de 6.615 euros (26.000 euros -1.500 euros exentos = 24.500 euros al 27% -tipo aplicable al tramo correspondiente a la renta del ahorro, vigente hasta 31 de diciembre de 2014-). Por tanto, la tributación global IS-IRPF ascendería a la cuantía de 9.865 euros (3.250 euros en IS + 6.615 euros en IRPF). El ahorro que supone para el socio persona física invertir en la sociedad irlandesa frente a la sociedad española resulta en un nada desdeñable 17,5% del importe total del dividendo distribuido (la diferencia entre la cuota global de 14.415 euros y la cuota global de 9.865 euros, asciende a 4.550 euros que respecto del total dividendo de 26.000 euros se traduce en un 17,5%).

<sup>112</sup> RUIZ GARCÍA, J. R., *La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta*, Quincena Fiscal, núm. 13/2006, pág. 16

### 2.2.5. La supresión de los sistemas correctivos de la doble imposición por la Ley 26/2014

Por si eso fuera poco, la vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad resulta actualmente incluso aún más flagrante a raíz de la última modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que elimina el mínimo exento previsto en la anterior norma para los primeros 1.500 euros anuales distribuidos en concepto de dividendo. Así pues, tras la modificación, los dividendos de fuente interna siguen incluyéndose en la base del ahorro de la LIRPF sin que les sea de aplicación deducción o exención alguna. Dicho en otras palabras, la LIRPF asume, tolera y simplemente ignora la existencia clara y total de doble imposición respecto del régimen tributario aplicable a los dividendos.

Si bien es cierto que las últimas reformas fiscales han comportado bajadas de tipos impositivos tanto en el IS como en el IRPF<sup>113</sup>, el efecto de la doble imposición de dividendos sigue siendo muy pernicioso especialmente para las rentas medias y bajas.<sup>114</sup>

En palabras de GARCÍA NOVOA<sup>115</sup>, *“Esta decisión de la reforma no puede ser valorada positivamente, pues va a suponer la desaparición del único mecanismo que, al menos para niveles reducidos de renta, articulaba una*

---

<sup>113</sup> Matizar al respecto que las referencias que se hagan en materia de IRPF, será a los tipos estatales, y que en este sentido, el tipo final aplicable puede verse alterado en cuanto al tramo autonómico en función de las distintas disposiciones que se adopten al respecto en cada Comunidad Autónoma.

<sup>114</sup> En este sentido, es especialmente interesante el estudio realizado por ROMERO CIVERA, A. y JULIÁ IGUAL, J.F., en *La deducción por doble imposición interna: análisis de la presión fiscal total en el IRPF*, Revista Técnica Tributaria, Nº 80, 2008, págs. 99-123, en el que entre sus conclusiones afirman que: *“Del análisis del IRPF, se concluye que aumenta la presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades, excepto para los primeros 1.500 euros desde 2007, aumentando el tipo aplicado por el IRPF, de forma regresiva, sometiendo proporcionalmente a más presión fiscal a las rentas más bajas, no importa quién sea el tipo de sociedad pagadora.”* (pág. 118). Si esta conclusión ya se alcanzaba cuando era de aplicación el mínimo exento de 1.500 euros, ni que decir en la situación actual en que incluso dicho mínimo ha sido eliminado.

<sup>115</sup> GARCÍA NOVOA, C., *La reforma fiscal en materia de tributación del ahorro y del endeudamiento de las sociedades*, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 21, 2014, pág. 11

corrección de la doble imposición de dividendos. Y sin duda alguna, se incrementarán los casos de script dividend en los niveles de renta que antes se veían favorecidos por la exención.”

## 2.2.6. Efectos de la supresión de los sistemas correctivos de la doble imposición

De hecho, con la normativa vigente, aparentemente resulta más favorable, o cuanto menos, prácticamente igual, tributar por la escala progresiva del IRPF que constituir una sociedad a través de la cual desarrollar la actividad profesional y efectuar reparto de dividendos como vía de traslación de los beneficios sociales. Piénsese, a estos efectos que el tipo del IS actual es del 25% (artículo 29.1 LIS), si a éste se le añade el 23% que es el tipo máximo previsto en la escala del ahorro (a partir del ejercicio 2016), el total porcentaje máximo de tributación asciende al 48%, que es un 3% superior al tipo máximo de la escala progresiva del IRPF prevista a partir del ejercicio 2016 (45%)<sup>116</sup>. Siendo así, en el caso de un profesional que perciba rendimientos por su actividad profesional por volúmenes que le comporten tributar al tipo máximo en la escala progresiva del impuesto, no le supone ninguna ventaja fiscal constituir una sociedad únicamente con la finalidad de evitar la progresividad del impuesto ya que el porcentaje global de tributación IRPF-IS estaría

<sup>116</sup> Tal como se ha indicado anteriormente, la modificación de la LIRPF introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha comportado una reducción de tipos impositivos que afectan también a los tipos aplicables a la base general, y que se concreta en dos fases: una primera aplicable desde 1 de enero de 2015, tal como señala el artículo 1, apartado 68 de la citada ley, que modifica la Disposición adicional trigésima primera de la LIRPF (que pasa a denominarse “Escala y tipos de retención aplicables en 2015”), y una segunda reducción aplicable desde 1 de enero de 2016. Así pues, a la luz de la modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, los tramos y tipos de gravamen de la base general quedan fijados de la siguiente forma:

Base liquidable (euros)	Cuota íntegra (sólo cuota estatal)	Resto	Tipo aplicable a partir de 1 de enero 2015	Tipo aplicable a partir de 1 de enero 2016
0	0,00	12.450,00	20,00%	19,00%
12.450,00	1.182,75	20.200,00	25,00%	24,00%
20.200,00	2.112,75	34.000,00	31,00%	30,00%
34.000,00	4.362,75	60.000,00	39,00%	37,00%
60.000,00	8.950,75	En adelante	47,00%	45,00%

prácticamente equiparado (para ser exactos, en caso de constituir la sociedad y repartir dividendos tributaría un 3% más). Es, por tanto, plausible pensar que el legislador haya “medido” la doble imposición y los tipos impositivos a aplicar, de tal forma que se equipare el tratamiento fiscal en el caso de desarrollar la actividad individualmente y en el caso de desarrollarla a través de sociedad con posterior reparto de dividendos, en aras a evitar situaciones fraudulentas. En este sentido, parece que el legislador considere admisible la doble imposición de dividendos a la luz de la bajada de tipos impositivos aprobada.

Sin embargo, nótese que la normativa vigente parece tener presente a las rentas más altas, los contribuyentes con grandes volúmenes de beneficio, pero por el contrario, no tiene en consideración a las rentas medias y bajas: los pequeños y medianos emprendedores que constituyen una sociedad para empezar a desarrollar su actividad profesional.

Ello se ve reflejado en el siguiente ejemplo: un reparto de dividendos por importe superior a 54.000 euros anuales está sujeto a tributación en sede del IS al 25% y en sede del socio persona física al 23% (tipo aplicable al tramo máximo correspondiente a la renta del ahorro, vigente a partir de 1 de enero de 2016), lo que totaliza una imposición global sobre el dividendo del 48%. En caso de que el importe de 54.000 euros se trasladase al socio vía retribución por servicios prestados por el socio persona física, en la sociedad no habría tributación alguna al considerarse gasto fiscalmente deducible, y en sede del socio tributaría según la escala progresiva del impuesto a cuyo tramo correspondiente le aplicaría un tipo del 37% (tipo aplicable al tramo que va del importe mínimo de 53.407 euros hasta 60.000 euros, vigente a partir de 1 de enero de 2016). El diferencial entre un supuesto y otro a efectos de tributación global es de un 11% que representa un total de 5.940 euros respecto del importe total de 54.000 euros.

Así pues, queda patente que la admisión o tolerancia de la doble imposición en dividendos de fuente interna está pensada para grandes profesionales y empresarios con volúmenes significativos de facturación y rentas, sin embargo, esta medida pasa por alto las necesidades de los pequeños y medianos



profesionales y empresarios o de los nuevos emprendedores, perfiles que precisamente son los que requieren de mayor apoyo en cuanto a políticas fiscales que favorezcan el desarrollo de su actividad, la creación de empresas y, por ende, la generación de riqueza colectiva. De nuevo el legislador olvida que la recaudación tributaria debe ser selectiva para ayudar y favorecer a las rentas medias y bajas frente a las rentas altas; ese es precisamente el espíritu del principio de igualdad interpretado en consonancia con los principios de progresividad y no confiscatoriedad, y que debe asegurar la equidad en el sistema tributario<sup>117</sup> y la contribución al mismo de conformidad a la capacidad económica del contribuyente<sup>118</sup>.

---

<sup>117</sup> Para más información véase AGULLÓ AGÜERO, A., *Una reflexión en torno a la prohibición del principio de confiscatoriedad del sistema tributario*, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 36, 1982, págs. 555-562. También en este sentido, se pronuncian MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, y TEJERIZO LÓPEZ, al afirmar que “En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. (...) Además el principio de igualdad debe aplicarse teniendo en cuenta la existencia de otros principios, y especialmente las exigencias de principio de progresividad.(...) La conexión entre igualdad y progresividad en el ámbito tributario guarda estrecha relación con la construcción que del primero de estos principios ha realizado el Tribunal Constitucional, según el cual, más allá de igualdad formal, ha de atenderse también a su contenido o exigencia de igualdad real, expresado en el art. 9.2º CE. En él se amparan discriminaciones operadas por las normas tendentes a corregir situaciones de desigualdad real que no son justificables.” MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid 2000, págs. 111-114. A estos efectos, véase también PÉREZ ROYO F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid 2000, págs. 35 – 41.

<sup>118</sup> Resulta interesante la reflexión que efectúa NIETO MONTERO, en relación a las medidas tributarias adoptadas con motivo de la crisis económica y su colisión con el principio de capacidad económica. A estos efectos señala el autor “(...) no debemos olvidar que los beneficios fiscales en muchos casos son los instrumentos que consiguen la adecuación plena o más correcta de los tributos a las exigencias de la capacidad económica.” NIETO MONTERO, J.J., *El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis económica?*, *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 22, Nº Extra 1, Noviembre, 2013, págs. 369-398. En la misma línea ya se había pronunciado CHECA GÓNZALEZ, C., en *La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica*, Anuario de la Facultad de Derecho, Nº 28, 2010, págs. 17-40.

Asimismo, entorno al principio de capacidad contributiva y su configuración como derecho fundamental, véase, entre otros, PONT MESTRES, M., *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 39, Nº 203, Septiembre-Octubre, 1989, págs. 1087-1142; HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, 1998; MARTINEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Iustel, Madrid, 2004, págs.71-73; y ALIAGA AGULLÓ, E., “El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación.”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Andrés Báez Moreno (coord.); Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coord.); Juan Arrieta Martínez de

Sin embargo, y por el contrario, a la vista de todo lo hasta ahora expuesto, para los medianos y pequeños profesionales parece que resulte más óptimo tributar directamente por IRPF, en vez de constituir una sociedad mercantil para el desarrollo de su actividad profesional, debido a la “sobreimposición” que sufre el sistema de dividendos. Dicho en otras palabras, parece que la normativa vigente desincentive y desfavorezca la constitución de sociedades mercantiles profesionales y ello, supuestamente, en aras a evitar posibles situaciones de fraude fiscal. En este sentido, el legislador fiscal comete (desde la humilde opinión de quien suscribe estas líneas) un error de juicio puesto que desatiende en su planteamiento un hecho clave en el marco de las sociedades mercantiles profesionales y que, en prácticamente la totalidad de las situaciones, es el *leitmotiv* para la constitución de las mismas; la responsabilidad profesional. Y es que, no se debe olvidar que, más allá de la mera cuestión fiscal, los profesionales personas físicas se asocian para compartir sinergias y para compartir responsabilidades<sup>119</sup>. De ahí la creación de las sociedades profesionales, y una de las razones (entre otras, tales como el acceso de la sociedad a colegiaciones oficiales) que ha motivado la regulación propia de las mismas mediante la LSP.<sup>120</sup>

Esta realidad, que no puede ignorarse, comporta que sea necesaria la existencia de sociedades mercantiles profesionales de responsabilidad limitada. Si la normativa fiscal, por el contrario, induce al desarrollo de la actividad de forma personal o mediante la constitución de sociedades civiles en régimen de atribución de rentas, en las que no hay limitación de responsabilidad, dado que ello resulta fiscalmente más ventajoso que la constitución de sociedades mercantiles profesionales, resulta patente que la normativa mercantil y la fiscal siguen caminos distintos y divergentes. A mi modo de ver, ello es criticable de base porque, en este concreto caso, el afán

---

Pisón (dir.); Miguel Angel Collado Yurrita (dir.); Juan José Zornoza Pérez (dir.); Vol. 1, 2010 (Tomo I), págs. 163-181; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones del Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, págs. 186-195.

<sup>119</sup> Véase lo expuesto al respecto en el capítulo primero del presente trabajo.

<sup>120</sup> Concretamente, la cuestión relativa a la responsabilidad de la sociedad profesional y de los socios se regula en el artículo 11 de la LSP, así como en su disposición adicional segunda.

recaudatorio de la normativa fiscal no debería ser tal que llegase a condicionar la voluntad de las partes en cuanto a la organización del desarrollo de su actividad profesional, máxime cuando existen, como se apuntaba, multitud de razones adicionales a la meramente fiscal, por las que puede resultar más óptimo el desarrollo colectivo de la actividad profesional a través de una sociedad mercantil <sup>121</sup>.

En resumen, del análisis conjunto de los nuevos tipos impositivos en IRPF e IS, cabe concluir que en el caso de las rentas altas (sujetas a tributación al tipo más elevado de la escala progresiva del impuesto), el porcentaje global de tributación que supone la traslación de beneficios de la sociedad profesional a su socio profesional por la vía de la obtención de dividendos está prácticamente equiparado con el porcentaje global de tributación que supone la traslación de beneficios por la vía de la obtención de retribución, sin embargo, en el caso de rentas medias y bajas (tramos en los que se ubican la mayor parte de profesionales personas físicas) la diferencia es mayor y se dan más situaciones de injusticia tributaria.

Ante este escenario, es obvio que el profesional que opte por constituir una sociedad mercantil para desarrollar su actividad y compartir sinergias y responsabilidades, puestos a decantarse por un sistema u otro en cuanto a la traslación de beneficios de la sociedad profesional al socio profesional persona física, optará en primera instancia por el sistema de retribución dado que, el efecto de la doble imposición resulta devastador en la tributación de los dividendos.

Así pues, paradójicamente, pese a que, con la eliminación de la deducción y del mínimo exento en el caso de los dividendos, según el legislador, se pretende evitar la discriminación comunitaria, en el fondo, se produce, una discriminación doméstica y una vulneración de principios esenciales de nuestro ordenamiento tributario. Y es que, aunque la existencia de doble imposición económica afecta por igual a los dividendos de fuente interna y de fuente

---

<sup>121</sup> Para más información véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición. Problemática actual*, La Ley, Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2012, págs. 50 – 55.

extranjera, recibiendo ambos un trato idéntico, siendo ello claramente compatible con las exigencias comunitarias y la doctrina del TJCE, la eliminación de todo mecanismo para evitar la doble imposición de dividendos deviene una medida claramente contraria a la coherencia del sistema tributario español y contraria a los principios constitucionales inspiradores del mismo y contenidos en el artículo 31.1 de la CE.<sup>122</sup>

De hecho, son muchos los autores<sup>123</sup> que han considerado que el fenómeno de la doble imposición interna resulta contraria al principio de equidad y no confiscatoriedad, siendo, por tanto, claramente inconstitucional.

Siendo así, ¿porque, a juicio del legislador, es permisible la doble imposición de dividendos pese a ser contraria a los principios de capacidad económica y de igualdad?

---

<sup>122</sup> En este sentido, ha señalado RUIZ GARCÍA en relación a la existencia de doble imposición de dividendos propiciada por la interpretación del legislador de la jurisprudencia comunitaria: *“Una vez más, el respeto a los principios comunitarios se haría a costa de sacrificar determinados principios de justicia material y del empobrecimiento técnico de los sistemas tributarios.”* RUIZ GARCÍA, J. R., *La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta*, 2006, pág. 14.

<sup>123</sup> Entre otros, véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999. Asimismo, señala CORDÓN EZQUERRO, que *“(...) la distorsión que la doble imposición de dividendos produce sobre la estructura financiera de las empresas es consecuencia de la violación del principio de neutralidad referido a la tributación de las distintas formas de colocación del ahorro (...)”*. CORDÓN EZQUERRO, T., *La integración Impuesto sobre Sociedades- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Crónica Tributaria, N° 77, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996, págs. 17-18. En esta línea, se pronuncia también GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., en *La doble imposición de dividendos*, Editorial Aranzadi, 2003, que señala en su página 40: *“El restablecimiento de la congruencia del ordenamiento jurídico, en el sentido de devolverle a la acción su régimen jurídico propio, sólo puede conseguirse mediante la eliminación de la doble imposición que sufre el dividendo.”* También en este sentido, RUIZ GARCÍA, que, refiriéndose a los métodos para atenuar la doble imposición, señala que *“(...) lo que el legislador persigue al introducirlos no es otra cosa que adecuar la tributación de estas rentas al principio de capacidad económica; la ausencia de alguna variante de estos métodos determinaría que las rentas de que proceden los dividendos soportarían un gravamen excesivo, constituido por la suma del impuesto que recae sobre los beneficios de la sociedad y del que grava la renta del socio o del accionista; son por lo tanto razones de justicia tributaria y de técnica las que explican la existencia de los métodos para evitar o atenuar la doble imposición (...)”*. RUIZ GARCÍA, J. R., *La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta*, 2006, pág. 13.

### 2.2.7. “Socio profesional-empresario” versus “socio-ahorrador”

En la exposición de motivos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica, entre otras, la LIRPF, la única referencia que existe en torno a esta cuestión es la simple mención de la medida adoptada, enunciándola entre otras medidas sin entrar en mayor detalle. Concretamente, se señala en el apartado IV de la citada exposición de motivos lo siguiente: *“Por último, se han suprimido la exención aplicable a los perceptores de dividendos, los denominados coeficientes de abatimiento existentes a través de una sucesión de regímenes transitorios desde el año 1996, avanzando de esta manera en no sólo en términos de neutralidad sino también de equidad, los coeficientes de corrección monetaria aplicables exclusivamente a la tributación de bienes inmuebles y la compensación fiscal aplicable únicamente a los perceptores de determinados rendimientos del capital mobiliario.”* Es más, sorprende enormemente la medida adoptada, teniendo en cuenta que en mismo apartado IV de la exposición de motivos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se alude a que *“(…) se incorporan modificaciones en la regulación del impuesto para favorecer la inversión y estimular la generación de ahorro.”* Está claro que estos objetivos no estaban presentes en la mente del legislador a la hora de plantear la regulación del tratamiento fiscal de los dividendos percibidos por los socios personas físicas.<sup>124</sup>

Así pues, del tenor literal de la norma, no se desprende una explicación clara de la medida adoptada ni tan siquiera se menciona la doble imposición que dicha medida genera. Siendo así, la respuesta a la pregunta planteada es obvia: la finalidad de eliminar toda medida anti doble imposición en la tributación de los dividendos de fuente interna percibidos por socios personas físicas, no puede ser otra más que la puramente recaudatoria. No cabe otra

---

<sup>124</sup> En este sentido, señala GARCÍA BERRO que *“(…) eliminar sin más la exención vigente sin sustituirla por un sistema alternativo para atenuar la doble imposición (el sistema vigente hasta 2006 constituiría un buen modelo a tal efecto) supone aceptar que ésta se produzca con todo su rigor y en todos los casos. Por lo demás, no debe perderse de vista que la medida tendrá un efecto especialmente oneroso para un considerable segmento de pequeños ahorradores.”* GARCÍA BERRO, F., *Los anteproyectos para la reforma tributaria, más sombras que luces*, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 163, 2014, pág. 24

explicación posible. Carece de sentido enfatizar en la necesidad de favorecer el ahorro de los contribuyentes, ya que el ahorro permite consumir e invertir y, por tanto, activar la economía, para posteriormente sobrecargar la tributación de los dividendos que percibe el socio profesional persona física de su sociedad, y que en última instancia, se han generado a partir del trabajo de dicho socio en la sociedad.

En este sentido, parece que el legislador está pensando en un perfil muy concreto de socio persona física, el “socio-ahorrador”, que no soporta ni se ve tan afectado por la tributación de la sociedad en sede del IS, y al que sólo afecta el IRPF, y en cambio, no esté considerando otro perfil de socio persona física muy habitual en la práctica: el “socio-profesional-empresario” que no sólo se ve afectado por la tributación en sede del IRPF, sino al que también afecta de forma directa, y mucho, la tributación en sede del IS de su sociedad, puesto que ello tiene impacto directo en “su bolsillo”.

El primer caso, el “socio-ahorrador” sería aquel socio inversor de cartera, para el que las participaciones ostentadas son una mera inversión entre otras, y que no está involucrado directamente en la gestión de la sociedad ni en el desarrollo de la actividad objeto de la misma. El clásico ejemplo sería, una persona física que detenta porcentajes muy minoritarios (incluso irrisorios) de compañías cotizadas o de grandes corporaciones. A este perfil de socio, lo que realmente le interesa es percibir el máximo dividendo posible, siendo habitualmente ajeno a las inversiones que efectúe la sociedad en la que participa y a la tributación efectiva que ésta soporta. El IS al que esté sujeto la sociedad y que grava los beneficios que posteriormente se le distribuyen, no le impacta de forma directa, desde su óptica, puesto que lo único que estima relevante es rentabilizar su inversión. Su voluntad inversora no es intervencionista respecto de la sociedad sino que tiene un papel pasivo en la misma y no interviene en la toma de decisiones empresariales ni tampoco en la política de distribución de dividendos. En este caso, el socio no tiene tan presente la tributación global IRPF-IS puesto que existe una desvinculación psicológica y emocional respecto de la sociedad en la que participa, y por tanto, no le resulta tan evidente la doble imposición generada, ni se ve tan afectado

por la misma. Su principal preocupación e interés radica en el importe del dividendo percibido y a menudo ignora el beneficio total obtenido por la sociedad.

A ello se contraponen el perfil “socio-profesional-empresario” que a diferencia del caso anterior contempla su participación en la sociedad como su principal medio de vida al canalizar su actividad profesional a través de ésta. Un ejemplo evidente sería un médico que junto con otro socio, médico también, constituyen una sociedad desde la que prestan servicios médicos en consulta privada. En este caso, los socios profesionales están plenamente involucrados en la gestión diaria de la sociedad y en la toma de decisiones empresariales. Su voluntad inversora es claramente intervencionista y plenamente activa; deciden respecto de las inversiones a acometer por la sociedad y respecto de la política de distribución de dividendos, y obviamente, no sólo se ven afectados por la tributación en sede de sus respectivos IRPF, sino que el IS al que esté sujeto la sociedad y que grava los beneficios que posteriormente se distribuirán, les impacta de forma directa condicionando el acuerdo de distribución. En este supuesto, los socios tienen muy presente la tributación global IRPF-IS, puesto que hay una vinculación estrechísima con la sociedad en la que participan, por tanto, son plenamente conscientes y se ven claramente afectados por la doble imposición que se genera en el reparto de dividendos.

Existiendo, por tanto, dos perfiles tan diferenciados de socios personas físicas, a los que afecta de modo muy distinto la doble imposición, no sería descabellado, plantear distintos tratamientos fiscales de los dividendos en atención a dichos supuestos.<sup>125</sup>

---

<sup>125</sup> En esta línea, cabe destacar que la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de fecha 19 de diciembre de 2003, que lleva por título “Imposición de dividendos percibidos por personas físicas en el mercado interior”, señala en su Introducción que *“La presente Comunicación se centra en la imposición de los dividendos recibidos por accionistas inversores de cartera personas físicas, ya que en la práctica, éste es el ámbito que presenta más problemas”* y en una nota a pie de página, define tales accionistas como: *“Los inversores de la cartera son los inversores cuyo objetivo no es influir en la gestión de la empresa.”* (<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52003DC0810>). Así pues, resulta patente que en el propio seno de la UE se reconoce la existencia de distintos perfiles de socio persona física.

A estos efectos, en el caso del “socio-profesional-empresario”, parte de la doctrina apunta la posibilidad de gravar el dividendo a un tipo progresivo, ya que, a la luz del perfil del “socio-profesional-empresario” la naturaleza del dividendo, en estos supuestos, estaría más cerca de un rendimiento de actividad económica que de una renta del ahorro<sup>126</sup>, y aplicar un sistema de integración y deducción<sup>127</sup>. Ello no implicaría una vulneración del principio comunitario de libre circulación de capitales, por cuanto que no se estaría efectuando una discriminación en el tratamiento fiscal en función del origen del dividendo sino que, el diferente tratamiento fiscal en atención al perfil de socio persona física respondería a la necesidad de preservar el principio de justicia tributaria y de libertad de empresa, de modo que la fiscalidad no sea un elemento que interfiera y distorsione la toma de decisiones empresariales. Y es que, como ya apuntó LÓPEZ ESPADAFOR: *“El sistema fiscal debería comportarse de forma neutral, de manera que no condicionase las elecciones de los operadores económicos. Debería tenderse a una neutralidad de los impuestos, en el sentido de que éstos no condicionen la organización de las empresas. Para ello será necesario, entre otras cosas, que el legislador fiscal adopte mecanismos que tiendan a eliminar la doble imposición de los dividendos societarios o en sus efectos, de forma que no sea éste el motivo que haga a un empresario optar por la forma individual o la forma societaria para su empresa.”*<sup>128</sup>

En este sentido, algunos autores<sup>129</sup>, a raíz de la modificación introducida por la Ley 35/2006 (con efectos 1 de enero de 2007), en virtud de la cual se eliminó la

---

<sup>126</sup> Véase LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición interna*, 1999, págs. 171-173 y ss.

<sup>127</sup> En este sentido, es revelador el comentario de GIL MACIÁ a estos efectos que incluso señala como posible criterio de delimitación del perímetro de socios persona física a los que aplicar dicho sistema, el cumplimiento de los requisitos para la obtención de la exención para empresa familiar en sede del IP, regulados en el artículo 4.8.Dos de la LIP. Para más información ver GIL MACIÁ, L., *Análisis de los sistemas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos*, XIV Encuentro de Economía Pública: políticas públicas y reformas fiscales, 2007, recoge los contenidos presentados a: Encuentro de Economía Pública (14. 2007. Santander), págs. 40- 43

<sup>128</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición interna*, 1999, págs. 154-155

<sup>129</sup> En esta línea se han pronunciado FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, I. y SIEIRO CONSTELA, M., *La doble imposición económica interna: Su corrección en España*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año nº 18, Nº 1, 2002 , págs. 406 – 405; y también



deducción por doble imposición de dividendos para pasar a un mínimo exento, ya señalaron como posible sistema a implementar que mejor corregiría la doble imposición a la que se ven sometidos los dividendos, el someterlos a una tributación progresiva en sede del IRPF y aplicar un sistema de integración y deducción cuyo objetivo fuese corregir y eliminar la imposición subyacente en la sociedad que efectúa la distribución de dividendos. Este sistema podría ser de aplicación a los “socios-profesionales-empresarios” en relación a los dividendos percibidos de su sociedad profesional y supondría eliminar completamente el efecto de la doble imposición.

Así pues, lejos de tomar como referencia el tipo nominal de tributación de la sociedad (y contrariamente al mecanismo contenido en la LIRPF hasta 31 de diciembre de 2006), se optaría por tomar magnitudes que permitieran medir de forma efectiva la presión fiscal subyacente a la que se sometiese la renta a gravar en sede de la sociedad profesional. Concretamente, sugieren calcular la presión fiscal de la sociedad profesional que distribuye los dividendos a través del siguiente quebrado: en el numerador se consignaría el importe adeudado a la Administración Tributaria por el concepto de IS y en el denominador el importe del beneficio antes de impuestos.

Se descartaría pues, el tomar tipos nominales de la sociedad, y se partiría, de magnitudes contables quedando excluidas de la medición determinadas partidas fiscales, tales como las diferencias temporales, que inciden en la determinación de la base imponible en el IS (la cual no necesariamente es coincidente con el resultado contable), y/o las deducciones y bonificaciones que inciden en la cuota, y que podrían alterar la medición de la presión fiscal real del dividendo distribuido en sede de la sociedad pagadora del mismo.

Con esta propuesta se lograría: evitar la doble imposición; no vulnerar principios constitucionales, tales como el de no confiscatoriedad, el de igualdad y el de capacidad económica; no perjudicar al “socio-profesional-empresario” para el que la participación en la sociedad profesional no es una

---

ROMERO CIVERA, A. y JULIÀ IGUAL, J.F., *La deducción por doble imposición interna: análisis de la presión fiscal total en el IRPF*, 2008, págs. 115-117.

mera inversión sino que por el contrario, representa su principal fuente de ingresos; y favorecer una vía de traslación de rentas de la sociedad profesional al socio profesional que no comporta ninguna problemática de calificación ni valoración, logrando así, reducir la conflictividad entre contribuyente y administración.

Ante tantas ventajas, una no puede sino preguntarse, ¿por qué no se ha implementado un sistema del estilo del que se ha expuesto?, ¿por qué no volver a la tributación progresiva con eliminación de la doble deducción a través del mecanismo de la integración-deducción, especialmente en el caso de las sociedades profesionales en que los dividendos distribuidos guardan más similitudes con los rendimientos de actividades económicas que con los rendimientos del capital mobiliario?, ¿por qué no considerar el distinto perfil que presenta el “socio-profesional-empresario” y reconocer las particularidades propias derivadas del ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad?. Pues bien, la respuesta parece clara: porque pese a todas estas bondades y a que los dividendos estarían sujetos a tributación cumpliéndose el deber de contribución a las arcas del Estado, ciertamente se trataría de una alternativa que, al eliminar completamente la doble imposición interna, supondría también una menor recaudación. Se trata en definitiva del eterno dilema: recaudación vs. principios tributarios.

Tras lo expuesto en los párrafos anteriores, a la luz de la problemática interna que supone la doble imposición de dividendos, y partiendo de la base de que es lógico que el legislador deba cumplir los mandatos comunitarios y no generar situaciones de desigualdad en el tratamiento de los dividendos de fuente interna frente a los de fuente extranjera, cierto es que en vez de eliminar la deducción de los dividendos de fuente interna también se podría haber planteado (cuanto menos a los “socios-profesionales-empresarios”) mantener el sistema de integración y deducción y extender la aplicación de dicho sistema a los dividendos de fuente extranjera<sup>130</sup>. Huelga decir, que ello supone una

---

<sup>130</sup> Así se ha pronunciado GARCÍA NOVOA al señalar que “(...) la justicia del sistema requiere también que el impuesto sobre el beneficio social no difiera en exceso sobre el impuesto que paga el accionista. Por tanto, se debe recuperar la deducción por doble imposición de

mayor dificultad en cuanto a gestión y comprobación por parte de la Administración Tributaria pero si se aspira a la armonización fiscal en materia de imposición directa en el seno de la Unión Europea, se deben dar pasos valientes y asumir los retos que ésta plantea. Obviamente, los Estados miembro deberían comprometerse a mantener las vías de colaboración y comunicación que se han establecido en los últimos años y a mejorar la agilidad de las mismas, y sería necesario implantar un sistema de información ágil entre Estados miembro relativa a la presión fiscal efectiva soportada<sup>131</sup> por las sociedades extranjeras que distribuyen dividendos a socios personas físicas nacionales, para poder facilitar la comprobación de su correcta integración y deducción en la renta de los socios. Entiendo que esta reflexión pueda parecer utópica, y que pueda ser contemplada como un *desiderátum* más que como una medida viable a efectos prácticos, no obstante, teniendo en cuenta las facilidades tecnológicas y de comunicación que existen hoy en día y el fenómeno de la globalización, que supone que el mundo sea cada vez más asequible y haya más interacción entre los Estados, no podemos escudarnos en la complejidad administrativa de una alternativa que, sin duda, lejos de ser el “camino fácil” por el que ha optado el legislador, sí nos acercaría a la armonización fiscal y a una situación de mayor justicia tributaria.<sup>132</sup>

---

*dividendos aplicable tanto en participaciones de sociedades residentes en España como de residentes en la Unión Europea, siempre que se haya tributado efectivamente en el otro país de la Unión Europea.” GARCÍA NOVOA, C., La reforma fiscal en materia de tributación del ahorro y del endeudamiento de las sociedades, 2014, pág. 11*

<sup>131</sup> Calculada, en el caso de sociedades españolas, conforme a lo expuesto en párrafos anteriores y que difiere del tipo de gravamen nominal. Obviamente, en atención a los distintos ordenamientos fiscales existentes en los distintos Estados miembro, el sistema de cálculo debería adaptarse, aunque la esencia del mismo sería aplicable a todos los ordenamientos, y consistiría en ver el impacto en los estados financieros de la sociedad del impuesto satisfecho por la misma.

<sup>132</sup> En relación a la necesidad de que se desarrollen más ampliamente mecanismos de intercambio de información entre los Estados miembro como vía para mantener el equilibrio entre el fenómeno de la globalización y la soberanía fiscal de los Estados, se han pronunciado CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. en su obra conjunta *Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?*, Anuario da Facultade de Dereito de Universidade da Coruña, Nº 6, 2002, págs. 179-210. Concretamente, ambos autores afirman a estos efectos que “De esta forma, el intercambio de información vendría a integrar el principal medio para garantizar la pervivencia del modelo impositivo tradicional de los Estados miembros de la OCDE en un contexto de globalización económica y competencia fiscal.” (pág. 203). Asimismo, y en cuanto a la necesidad de una mayor coordinación fiscal internacional se pronuncia PISTONE, P., en *La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global*, Revista española de derecho financiero, Nº 170, Civitas, 2016, págs. 109 - 151

Y es que, en este sentido, el legislador debería considerar que, en ocasiones, es necesario introducir matices a la interpretación de la jurisprudencia comunitaria, la cual, a menudo entra en conflicto con las legislaciones internas de los distintos Estados al no existir armonización fiscal real, máxime siempre que ello sea en defensa de principios inspiradores de los ordenamientos internos de los Estados, principios tales como el de justicia tributaria, capacidad económica e igualdad, y que deben también inspirar el proceso de armonización fiscal.<sup>133</sup> Ello es coherente y esencial en aras a respetar la soberanía fiscal que tiene cada Estado para decidir si elimina o no la doble imposición, sin que la decisión adoptada vulnere necesariamente la libre circulación de capitales.

De hecho, la propia jurisprudencia del TJUE, aunque no lo exige, es partidaria de eliminar la doble imposición, y reconoce que en materia de eliminación de la doble imposición los Estados miembro tienen libertad para determinar su sistema de tributación de dividendos.<sup>134</sup> A estos efectos, lo relevante en el

---

<sup>133</sup> Al respecto, véase, RUIZ GARCÍA, J. R., *La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta*, 2006, págs.11-20; y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M., *STJCE 7.9.2004, Petri Manninen, As. C-319/02: ¿El golpe de gracia a la deducción por doble imposición de dividendos?*, Crónica Tributaria, Nº 123, 2007, págs. 196-198. También, ALMUDÍ CID, J.M., *STJCE 14.12.2006, "Denkavit International BV & Denkavit France SARL, As. C-170/05: límites a comunitarios a la tributación de los dividendos en el Estado de la fuente*, Crónica Tributaria, Nº 152, 2014, págs. 187-191

En cuanto a la doctrina internacional, es interesante la reflexión que efectúan al respecto, GRAETZ, M.J., y WARREN, A.C., en su artículo *Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe*, *The Yale Law Journal*, Vol. 115, Nº 6, Abril, 2006, págs. 1186-1255, en el que abordan entre otras cuestiones, la tensión entre la soberanía de los Estados miembros en materia tributaria y la restrictiva jurisprudencia del TJUE acerca de la no discriminación (véase concretamente, págs. 1232 – 1236). Precisamente en relación a esta materia se había pronunciado previamente VANISTENDAEL, F., *Tax Revolution in Europe: the impact of non-discrimination*, *European Taxation*, Vol. 40, nº 1-2, January/February, 2000, págs. 3-7.

<sup>134</sup> A este respecto, la STJUE de fecha 13 de noviembre de 2012, C-35/11, caso *Test Claimants in the FII Group Litigation* (TJCE\2012\338), que aclara algunas cuestiones suscitadas en la STJCE de fecha 12 de diciembre de 2012, C-446/04 (TJCE\2006\357), señala en su apartado 40 que: “A este respecto, es necesario señalar que, dado que el Derecho de la Unión, en su estado actual, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Unión ( sentencias de 14 de noviembre de 2006 [TJCE 2006, 330] , Kerckhaert y Morres, C-513/04, Rec. p. I-10967, apartado 22, y de 8 de diciembre de 2011 [TJCE 2011, 396] , Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Rec. p. I-0000, apartado 31 y jurisprudencia citada), los Estados miembros siguen teniendo libertad para organizar su sistema de tributación de beneficios distribuidos, siempre que el sistema en cuestión no implique discriminaciones prohibidas por el Tratado FUE (RCL 2009, 2300) . Ahora bien, obligar al Estado miembro donde reside la sociedad beneficiaria de los dividendos a eximir del impuesto sobre sociedades

ámbito comunitario es que la tributación efectiva de los dividendos de fuente extranjera no sea peor que la tributación efectiva de los dividendos de fuente interna, lo cual podría perfectamente lograrse con un sistema unitario de integración y deducción que tuviera en consideración la presión fiscal real soportada por las rentas distribuidas vía dividendo en sede de la sociedad que efectúa la distribución de beneficios.<sup>135</sup> Ello, sin duda, permitiría encontrar el equilibrio al aunar el respeto al principio comunitario de libre circulación de capitales, y el respeto a los principios de capacidad contributiva e igualdad sobre los que pivota nuestro ordenamiento tributario, y contribuiría claramente a que el reparto de dividendos se vislumbrara por el socio profesional persona física como una opción idónea para la traslación de beneficios por parte de su sociedad profesional.

---

*los dividendos de origen extranjero afectaría a la competencia de dicho Estado miembro para gravar, respetando el principio de no discriminación, los beneficios así distribuidos al tipo establecido en su propia legislación.”*

<sup>135</sup> Al respecto es interesante la reflexión contenida en la STJUE de fecha 13 de noviembre de 2012, C-35/11, caso Test Claimants in the FII Group Litigation (TJCE\2012\338), que pese a referirse al caso de distribución de dividendos intersocietaria y no al socio persona física señala al respecto en sus apartados 61 y 62 que: *“En efecto, la exención fiscal de que disfruta una sociedad residente que percibe dividendos de origen nacional se concede con independencia del nivel efectivo de tributación que se aplicó a los beneficios con cargo a los cuales se repartieron los dividendos. Dicha exención, en la medida en que trata de evitar una doble imposición económica de los beneficios distribuidos, se basa en la hipótesis de gravar dichos beneficios en sede de la sociedad que reparte dividendos al tipo impositivo nominal. Por lo tanto, se parece a la concesión de un crédito fiscal calculado con referencia a dicho tipo impositivo nominal.”* (apartado 61); *“Para garantizar la coherencia del régimen tributario de que se trate, una normativa nacional que tuviera en cuenta, también en el marco del método de imputación, el tipo impositivo nominal que se aplicó a los beneficios subyacentes a los dividendos repartidos sería adecuada para evitar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos y para garantizar la coherencia interna del régimen tributario, y atendería menos contra la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.”* (apartado 62). Dicha sentencia, aunque con matices, incluso yendo más allá, prevé la posibilidad de tener distintos sistemas de eliminación de la doble imposición de dividendos en función de si se trata de dividendos de fuente extranjera o de fuente interna, siempre y cuando se asegure que la tributación efectiva no es peor en el caso de los dividendos de fuente extranjera frente a los de fuente interna. Para más información en relación al análisis de esta STJCE, ver BARCIELA PÉREZ, J.A., *La doble imposición económica de los dividendos y la reinterpretación de la STJUE Test Claimants in the FII Group Litigation: El asunto C-35/11*, Quincena Fiscal, Nº 21, 2013, págs. 123-145

### **2.2.8. Corolario**

En este sentido, y de todo lo hasta ahora expuesto en torno a la distribución de dividendos como vía para trasladar las rentas obtenidas por la sociedad profesional a su socio profesional persona física, cabe concluir que se trata de un sistema fácil por cuanto que no presenta problemáticas de calificación ni tampoco de valoración, ni genera conflicto con la Administración Tributaria. Sin embargo, con la normativa vigente, el pernicioso efecto de la doble imposición provoca que sea un sistema altamente costoso para el socio profesional persona física.

Ello, junto con el hecho de que en el particular caso de las sociedades profesionales, cuya base es claramente personalista (dado el carácter *intuitu personae* de la actividad desarrollada), prima la prestación de servicios realizada por el socio frente a la aportación de capital (a diferencia del caso de las sociedades de capital), lleva a que el sistema que se tiende a emplear para trasladar rentas de la sociedad profesional al socio profesional persona física sea la vía del negocio jurídico; la vía de la retribución, que cómo se expondrá a continuación es generadora de una constante fuente de conflicto entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

## **2.3. Prestaciones accesorias y retribución por servicios**

### **2.3.1. Prestaciones accesorias y retribución por servicios en el ámbito mercantil**

Desde una óptica mercantil, el sistema de traslación de rentas de la sociedad a su socio persona física a través de un negocio jurídico, como es la prestación de servicios del socio a la sociedad a cambio de retribución, puede implementarse a través de un contrato de prestación de servicios o también a través de una prestación accesoria establecida en estatutos, estando ésta última claramente vinculada a la condición de socio al configurarse como una

obligación social accesoria de la obligación principal de aportar capital.<sup>136</sup> Y es que, en la normativa mercantil no se prevé que en el caso de las sociedades de capital el socio persona física pueda hacer únicamente aportaciones al capital de la sociedad en forma de prestaciones de servicios, de ahí que se emplee el mecanismo de la prestación accesoria para regular y canalizar este tipo de prestaciones.<sup>137</sup>

Concretamente, el TRLSC regula este tipo de prestaciones en los artículos 86 a 89, ambos inclusive. A estos efectos, los artículos 86 y 87 precisan que las prestaciones accesorias deberán establecerse en los estatutos sociales y que en caso de ser retribuidas, los estatutos deberán determinar la compensación a percibir por los socios que las realicen; compensación que deberá ser a valor de mercado ya que el artículo 87.2 señala expresamente que *“La cuantía de la retribución no podrá exceder en ningún caso del valor que corresponda a la prestación.”*

Por su parte, y al igual que sucede en el caso de la política de reparto de dividendos, la LSP introduce algunas especificidades en cuanto a la normativa aplicable a las prestaciones accesorias. En este sentido, el artículo 17.1, letra f) de la LSP señala que en el caso de sociedades profesionales de responsabilidad limitada, en relación al régimen de retribución de las prestaciones accesorias, podrá ser de aplicación lo establecido en el artículo 10.2 de la LSP que, a su vez, hace referencia (tal como se ha expuesto en párrafos anteriores) a la posibilidad de acordar la distribución de dividendos en base a criterios cualitativos o cuantitativos ligados a la contribución que cada socio efectúe a la buena marcha de la sociedad profesional.

---

<sup>136</sup> Para más información véase BOLDÓ RODA, C., *Las prestaciones accesorias en la sociedad profesional*, La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, Nº 3, 2007, págs. 1801-1810

<sup>137</sup> En este sentido, véase URÍA que ya se pronunció al respecto: *“Entre estas prestaciones, quizás las de “hacer” ofrezcan un mayor interés, porque, permitiendo imponer a todos o alguno de los socios la obligación de prestar a la sociedad determinados trabajos o servicios, pueden ser utilizadas para acentuar la nota personalista en las sociedades de carácter familiar, o para hacer más eficaz en aquellas sociedades en que así convenga, la colaboración de los fundadores en la explotación de la empresa, sustituyendo así en su función a las aportaciones de mera industria o trabajo que no están admitidas en nuestra Ley como aportaciones sociales.”* URÍA, R., *Derecho Mercantil*, Marcial Pons, 2002, págs. 483 - 484

Es decir, que a través de la remisión al artículo 10.2, la LSP establece la posibilidad de fijar la retribución a percibir por el socio profesional persona física por las prestaciones accesorias por éste realizadas, en base a criterios tales como facturación, aportación de clientela... etc., que en cualquier caso deberán mencionarse en los estatutos. Ello es coherente con el planteamiento que la LSP realiza también en sede de políticas de distribución de dividendos y es también coherente con la idea que subyace de fondo en la LSP, y que no es otra que la de contemplar una serie de matices o precisiones a efectos mercantiles para un tipo de sociedades con particulares características y base personalista como son las sociedades que desarrollan actividades profesionales.

En este sentido, si bien la LSP, sigue manteniendo su criterio de flexibilidad y libertad en cuanto a los parámetros para la determinación de las retribuciones de las prestaciones accesorias, no es menos cierto que no se pronuncia expresamente en cuanto a la valoración de dichas retribuciones, por lo que el límite establecido en el artículo 87.2 del TRLSC debe entenderse vigente para este tipo de sociedades, en las que, como se verá en el siguiente capítulo de este trabajo, la determinación de la valoración a mercado de los servicios profesionales prestados por el socio persona física a su sociedad entraña verdaderas dificultades.

### **2.3.2. Efectos fiscales de las prestaciones accesorias y retribución por servicios**

Adicionalmente a lo ya expuesto, desde la perspectiva tributaria, y a diferencia de lo que sucede en el caso de la distribución de dividendos, el sistema de la retribución a la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física como vía de traslación de las rentas obtenidas por la sociedad a su socio, plantea importantes conflictos de calificación de las retribuciones percibidas tanto en sede del socio persona física, tal como se expondrá en los siguientes apartados del presente capítulo, así como cierta controversia en cuanto a la deducibilidad del gasto en sede de la sociedad. En este sentido, los



conflictos en cuanto a la calificación adquieren especial relevancia puesto que la calificación otorgada a las retribuciones percibidas condicionará el régimen tributario de las mismas. Por otra parte, y como se ha apuntado anteriormente, la retribución por la prestación de servicios profesionales del socio persona física a su sociedad, plantea también conflictos en cuanto a su valoración a efectos fiscales, dado que la prestación de servicios socio-sociedad constituye una operación vinculada necesariamente sujeta al régimen de valoración y documentación previsto en el artículo 18 de la LIS, con las dificultades que la aplicación de dicho régimen presenta en el caso de las sociedades que desarrollan actividades profesionales.<sup>138</sup>

Así pues, teniendo en cuenta todas las problemáticas de calificación y valoración que plantea el sistema de retribución, ¿porque se contempla como una buena alternativa por el contribuyente para la traslación de rentas de la sociedad al socio, frente a la distribución de dividendos? En primer lugar, porque se trata de un sistema más cercano a la realidad que viven las sociedades que desarrollan actividades profesionales, en las que la prestación de servicios llevada a cabo por los socios persona física deviene fundamental para el funcionamiento de la sociedad. En segundo lugar, porque dado que la retribución percibida por el socio constituye gasto *a priori* fiscalmente deducible en sede de la sociedad que la satisface, se trata de un sistema que evita la doble imposición y que a efectos globales, en la mayoría de ocasiones, tiene una tributación más favorable que el dividendo<sup>139</sup>, y ello pese a que en sede del IRPF del socio persona física, la retribución sea un ingreso que tribute en la renta general a un tipo progresivo. Y es que, psicológicamente para el contribuyente resulta más fácil asumir la tributación a un tipo progresivo porque la renta tributa sólo una vez, en sede del socio. Por el contrario, la doble tributación del dividendo en sede del socio y de la sociedad, es un fenómeno que provoca ya de entrada un rechazo frontal por parte del contribuyente desde un punto de justicia tributaria, ello por no mencionar el efectivo coste

---

<sup>138</sup> Nótese que en materia de valoración, el análisis debe efectuarse en sede de la normativa del IS dado que el propio artículo 41 de la LIRPF relativo a operaciones vinculadas remite la valoración a las disposiciones contenidas en la LIS.

<sup>139</sup> A estos efectos, me remito a lo ya expuesto en el apartado anterior.

económico que le comporta, y que perjudica especialmente a las rentas medias.

Por tanto, a la luz de lo expuesto, no resulta extraño que el contribuyente escoja, dentro de las alternativas que le ofrece la economía de opción, acudir a la vía de la retribución como mecanismo prioritario para trasladar las rentas generadas en las sociedades profesionales a los socios profesionales persona física.

Sin embargo, también es cierto que la generalización de este mecanismo puede conducir a prácticas abusivas que tengan una finalidad puramente elusiva: a modo de ejemplo, facturaciones por servicios profesionales cuya valoración es más que cuestionable, y que en el fondo resultan repartos de dividendos “encubiertos” para aprovechar una mejor fiscalidad. Supuestamente para evitar este tipo de prácticas, deviene de obligada aplicación, incluso a las operaciones internas realizadas dentro del territorio español, el régimen de operaciones vinculadas (artículo 18 LIS) que extiende sus efectos no sólo al plano internacional sino también al nacional en un intento de solventar dos fuentes de conflicto: Por un lado, la deslocalización ficticia de rentas a otros Estados cuya tributación es más favorable; y, por otro lado, las prácticas elusivas en operaciones internas ficticias entre socio y sociedad con la finalidad de evitar la tributación por la vía del reparto dividendos; y ello a través de una única medida: la valoración a mercado de las controvertidas operaciones. Con todo, la valoración a mercado es de difícil determinación en el caso de sociedades profesionales dada la particular naturaleza de las actividades profesionales, por lo que nace la norma de valoración para sociedades profesionales prevista en el artículo 18.6 de la LIS, que en el fondo obliga, a efectos económicos, a un “vaciamiento” de la sociedad (de modo similar a lo que sucede cuando ésta acuerda un reparto de dividendos), y ello con independencia de la voluntad de la sociedad, constituyendo, una norma

cuestionable y criticable, y que genera una gran inseguridad jurídica en el contribuyente<sup>140</sup>.

En línea con esta filosofía y a la vista de este tipo de situaciones y prácticas elusivas, la Administración Tributaria, a menudo considera que en el caso de las sociedades profesionales la forma general de traslación de beneficios al socio debe ser por la vía del dividendo, por lo que está procediendo a regularizar en dicho sentido, recalificando, traslaciones de rentas que ha considerado como “sospechosas” al ser llevadas a cabo mediante sistemas de retribución, y procediendo a liquidarlas por la vía del dividendo<sup>141</sup>.

Esta práctica de la Administración Tributaria, que se ha generalizado e incrementado en los últimos años (en algunas ocasiones incluso de forma exagerada e indiscriminada), parte de la idea de que no existe negocio jurídico real entre el socio profesional persona física y su sociedad profesional, por lo que acude a la figura de la simulación<sup>142</sup>, en la que se ampara al efectuar la regularización tributaria. Sin embargo, ello no siempre es así, y más en el caso de las sociedades profesionales en las que es evidente que, dado el carácter

---

<sup>140</sup> Esta materia se aborda de forma amplia y extensa en el capítulo tercero, dedicado íntegramente a las implicaciones fiscales relativas a la valoración de la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad profesional.

<sup>141</sup> De esta filosofía se hace eco CENCERRADO MILLÁN al analizar el régimen de operaciones vinculadas, cuando señala: “*Del mismo modo, puede afirmarse también que la tributación de los dividendos encubiertos en este tipo de operaciones vinculadas es coherente con la eliminación de la deducción por imposición de dividendos que ha introducido la nueva LIRPF. Si la consecuencia de dicha eliminación es que todos los dividendos percibidos por personas físicas –salvo aquellos que disfruten de la exención mencionada anteriormente- deben soportar la tributación del 18% dispuesta para la base del ahorro, sin ninguna corrección por doble imposición, no puede permitirse lógicamente que el contribuyente evite dicha tributación adicional mediante la transferencia encubierta de dichos dividendos a través de las operaciones realizadas con la sociedad vinculada. En consecuencia, la recalificación de la renta transferida constituye en este caso una medida de técnica legislativa adecuada a la finalidad perseguida por la norma.*” CENCERRADO MILLÁN, E., *Los efectos del ajuste secundario en el nuevo régimen de operaciones vinculadas*, Revista española de derecho financiero, Nº 133, 2007, págs. 72-73

Huelga decir que dicha situación no era tan acuciante cuando existía, en sede del IRPF, la deducción para evitar la doble imposición en dividendos de fuente interna, puesto que al quedar solventado el problema de la doble imposición, y no ser menos favorable la tributación de los dividendos que la de la retribución, se desincentivaba el reparto “encubierto” de dividendos vía facturación.

<sup>142</sup> Ello se expone con mayor detenimiento en el capítulo cuarto del presente trabajo.

*intuitio personae* de la actividad desarrollada es necesaria la existencia de profesionales personas físicas, habitualmente los socios de la sociedad, que presten los servicios profesionales a la sociedad que desarrolla la actividad. Siendo así, es obvio que en esos supuestos existe un negocio jurídico válido, real y con sustento económico que justifica la existencia de retribución.

### **2.3.3. Corolario**

Ante este panorama de inseguridad jurídica y dificultad en la aplicación de la normativa vigente tanto por parte del contribuyente como por parte de la Administración Tributaria, deviene necesario analizar el conflicto en cuanto a calificación y valoración que presenta el sistema de la retribución frente al sistema del reparto de dividendos en el caso de las sociedades profesionales, en aras a plantear alternativas a esta situación, y tratar de dotar de mayor seguridad jurídica al contribuyente.

En este sentido, se hace necesario abordar en primer lugar la problemática relativa a la calificación jurídico-tributaria de las retribuciones percibidas por los socios persona física en concepto de contraprestación por los servicios prestados a su sociedad, puesto que en atención a la calificación otorgada, la normativa fiscal aplicable en cuanto a la valoración de las retribuciones será una u otra.

A su vez, la calificación de la retribución a efectos fiscales va a depender del tipo de negocio jurídico establecido entre el socio persona física y su sociedad, o dicho de otro modo, y ciñéndonos al ámbito que nos atañe, del tipo de servicios que preste el socio profesional persona física a su sociedad, pudiendo ser éstos varios y diversos.

### **3. Prestación de servicios socio-sociedad: tipología, calificación y problemáticas**

#### **3.1. Cuestiones generales**

Una vez apuntadas las implicaciones tributarias que atañen a la condición de socio profesional de una sociedad profesional, y habiéndose hecho un primer análisis comparativo de lo que implica en este tipo de sociedades la traslación de rentas al socio por la vía del reparto de dividendos o por la vía de la retribución por servicios prestados, procede ahondar en este último sistema de traslación de rentas a efectos de completar el análisis comparativo, ya que las consecuencias fiscales del mismo dependerán del tipo de servicios que se estén retribuyendo en cada caso.

En este sentido, el presente capítulo, empieza con el estudio de las consecuencias en sede de calificación de la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad, y que constituyen el caso paradigmático de prestación de servicios realizadas por los socios en este tipo de sociedades. Me ceñiré en este caso a las consideraciones en materia de calificación jurídica, puesto que las cuestiones relativas a la valoración de este tipo de servicios merecen un capítulo propio y se exponen en detalle en el capítulo tercero del presente trabajo. En este sentido, la cuestión se centra en tratar de definir cuando los rendimientos obtenidos por la prestación de servicios profesionales deben calificarse como rendimientos del trabajo y cuando deben calificarse como rendimientos de actividades profesionales, dado que en atención a la calificación del rendimiento variará el correspondiente tratamiento fiscal en sede del IRPF del socio que lo perciba.

Sin embargo, y pese a ser el tipo de servicios por excelencia prestados por el socio a su sociedad, los servicios profesionales no son la única tipología de servicios retribuidos que los socios personas físicas efectúan para su sociedad profesional, de ahí que el estudio a realizar no sería completo si no se entrara a

analizar también el caso de la prestación de servicios de administración y de alta dirección por parte de los socios profesionales personas físicas a su sociedad profesional.<sup>143</sup> Este tipo de servicios y las problemáticas derivadas de los mismos, obviamente no se dan exclusivamente en el caso de las sociedades profesionales, sin embargo, dado que también afectan especialmente a las mismas y a los socios profesionales, en tanto en cuanto, habitualmente confluyen en un mismo socio la prestación de servicios profesionales, de administración y de alta dirección, considero que es menester abordar la materia en la segunda parte de este apartado en aras a completar el estudio realizado.

Por último, se apunta como propuesta a considerar, dada la naturaleza de las actividades profesionales y su marcado carácter *intuito personae*, la posibilidad de emplear el concepto de “marca personal” del socio y la cesión de la misma a su sociedad profesional como servicio que también efectuaría el socio profesional persona física para su sociedad y por el que obtendría una retribución por parte de la sociedad.

## **3.2. Socios que prestan servicios profesionales a la sociedad**

### **3.2.1. Problemática que se plantea**

A la hora de abordar el estudio de las relaciones socio profesional-sociedad profesional, concretamente en materia de prestación de servicios profesionales, resulta fundamental determinar la calificación jurídico-tributaria a efectos del IRPF del socio prestador de los servicios profesionales que dicho socio presta

---

<sup>143</sup> Obviamente, el abanico de servicios que el socio profesional persona física puede prestar a su sociedad no se limita a los servicios profesionales, de administración y alta dirección, pudiéndose prestar también otro tipo de servicios, tales como servicios de financiación (préstamos socio-sociedad), servicios de cesión de know-how... etc. Sin embargo, el presente estudio se centrará simplemente en los tres tipos de servicios enunciados, por ser los más usuales en la práctica y por las complejidades que éstos presentan en el caso concreto de las sociedades profesionales.

a su sociedad, ya que éstos contribuyen al desarrollo de la actividad fundamental de la sociedad, esto es, la actividad profesional que constituye la esencia, objeto y razón de ser de la misma.

Y es que, como se ha expuesto en apartados anteriores, no se puede perder de vista que en el caso de las sociedades profesionales, dada su base personalista, es habitual que pese más la prestación de servicios a la sociedad por parte del socio, y por tanto la contribución intelectual al desarrollo de la actividad, que la aportación de capital que éste haga, por lo que, de ahí la relevancia del sistema de remuneración por prestación de servicios profesionales como vía de retribución al socio profesional.

Desde el punto de vista de la sociedad, la calificación de la retribución satisfecha a los socios personas físicas como contraprestación por los servicios profesionales prestados, no entraña dificultad alguna puesto que, en cualquier caso, resulta un gasto fiscalmente deducible en sede del IS de la sociedad. La complejidad radica en la calificación que dicha retribución debe recibir en sede del IRPF del socio profesional persona física que presta el servicio profesional; calificación, por otra parte, que a su vez dependerá de la naturaleza jurídico-tributaria de la relación que se establece entre el socio y su sociedad a efectos de la concreta prestación de los servicios profesionales, puesto que, en este sentido los rendimientos son susceptibles de calificarse o bien como rendimientos de actividades económicas o bien como rendimientos del trabajo.

En este sentido, la normativa tributaria, y concretamente la normativa del IRPF, pese a tratar de establecer un criterio claro, acaba optando por discernir entre estas dos posibles calificaciones jurídico-tributarias de la retribución percibida por el socio, únicamente en base a un conjunto de indicios, cuya interpretación es arbitraria y no confiere ninguna seguridad jurídica al contribuyente.

Ello es especialmente problemático dado que no tiene el mismo impacto fiscal, a efectos del IRPF del socio profesional persona física, la calificación como rendimientos de actividades económicas que como rendimientos del trabajo, existiendo importantes diferencias, entre otras, en cuanto a la posibilidad de

deducir gastos, de aplicar deducciones, en el tipo de retención aplicable... etc. Es más, dicha calificación no sólo es determinante en sede del IRPF, sino que también afecta directamente a otros tributos como es el IVA, puesto que en caso de que la retribución percibida por el socio profesional persona física se considere un rendimiento de actividad económica, al entender que la relación entre el socio y la sociedad a efectos de la prestación de los servicios profesionales es una relación de carácter mercantil, ello podría implicar que dicha prestación de servicios quedase a su vez sujeta a IVA, siendo en ese caso necesario que el socio profesional persona física emitiese factura a la sociedad por los servicios profesionales prestados con la correspondiente repercusión del IVA. Por el contrario, en caso de estimar que la retribución percibida por el socio debe calificarse como rendimiento del trabajo al considerar que la relación existente entre éste y su sociedad, a efectos de los servicios profesionales prestados, es una relación de carácter laboral, dicho vínculo laboral automáticamente excluiría la sujeción a IVA de los servicios profesionales prestados.<sup>144</sup>

Así pues, es patente la relevancia que tiene la calificación de los rendimientos que percibe el socio profesional persona física por los servicios profesionales prestados a su sociedad en el desarrollo de la actividad profesional, y que, como se expondrá a continuación, no está en absoluto clara, siendo éste extremo una fuente constante de conflictos para el contribuyente.

### **3.2.2. Delimitación en la calificación de los rendimientos percibidos a efectos del IRPF. Remisiones normativas.**

En aras al estudio a realizar, se hace necesario partir de la actual legislación vigente, y por tanto, de la delimitación y definición de las dos posibles categorías de rendimientos, contenidas en la normativa del IRPF, en los que se deben enmarcar las retribuciones percibidas por los socios profesionales personas físicas por los servicios profesionales prestados a su sociedad. Y es

---

<sup>144</sup> Véase el artículo 7, apartado 5º de la LIVA.



que, en este sentido, (a diferencia de lo que ocurre en el supuesto de las retribuciones percibidas por servicios de administración prestados por el socio profesional persona física a su sociedad que, en todo caso, se consideran rendimientos del trabajo puesto que así lo establece de forma expresa el artículo 17.2 letra e) de la LIRPF, tal como se expondrá más adelante), para el caso de las retribuciones percibidas por el socio profesional persona física, por los servicios profesionales prestados a su sociedad, (habiendo descartado otras calificaciones en sede del IRPF por la propia naturaleza de las rentas que se enmarcan en las mismas, tales como rendimientos del capital mobiliario, rendimientos del capital inmobiliario o ganancias o pérdidas patrimoniales), únicamente podrían calificarse, bien como rendimientos del trabajo o bien como rendimientos de actividades económicas.

Concretamente a estos efectos, el artículo 17.1 de la LIRPF señala que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Así pues, del tenor literal del artículo, cabe señalar que los rendimientos del trabajo se definen en primer lugar por remisión a otro ordenamiento jurídico cual es el laboral. Y es que, se desprende claramente del artículo 17.1 de la LIRPF que el rendimiento se calificará como rendimiento del trabajo en caso de que la relación existente entre el socio profesional persona física y la sociedad para la que presta los servicios profesionales sea una relación “[*]laboral o estatutaria[...]*”.

Con todo, no hay que olvidar que la LIRPF también contempla supuestos que califica como rendimiento del trabajo y que no derivan estrictamente de una relación laboral. Dichos supuestos se recogen en el artículo 17.2 de la LIRPF, y entre ellos, destacan a modo de ejemplo, rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares; rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se

ceda el derecho a su explotación; retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos; o las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos. En todos estos supuestos, no es imperativa la existencia de una relación laboral, y sin embargo, los rendimientos percibidos se califican en todo caso como rendimientos del trabajo. De ahí que quepa afirmar que no existe una misma definición que identifique el concepto de “rendimientos de trabajo” a efectos tributarios y el concepto de “relación laboral” tal como la concibe el Derecho Laboral.

De hecho la propia Administración Tributaria en su Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, señala que *“[n]o existe una identidad entre el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF y el concepto de relación laboral.”*<sup>145</sup> Sin embargo, paradójicamente, la propia Nota núm. 1/12 a su vez, acude a definiciones y conceptos propios del Derecho Laboral para tratar de dar respuesta a las diversas problemáticas de calificación planteadas. En este sentido, señala en párrafos posteriores que *“[l]a calificación como rendimiento del trabajo de los rendimientos derivados de los supuestos incluidos en esta nota, no puede basarse como único criterio en la calificación a efectos laborales de la relación de la que derivan dichos rendimientos”*<sup>146</sup>, de lo que se desprende claramente que pese a tomar en consideración otros criterios, la

---

<sup>145</sup> Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, pág. 1

([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Criterios\\_de\\_caracter\\_general\\_en\\_la\\_aplicacion\\_de\\_los\\_tributos/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Criterios_de_caracter_general_en_la_aplicacion_de_los_tributos/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas.shtml))

<sup>146</sup> Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, pág. 2

([http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Criterios\\_de\\_caracter\\_general\\_en\\_la\\_aplicacion\\_de\\_los\\_tributos/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Criterios_de_caracter_general_en_la_aplicacion_de_los_tributos/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas.shtml))

definición que otorga el ordenamiento laboral es sin duda un criterio que está muy presente en la delimitación del concepto tributario.

Por otra parte, la Nota núm. 5/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, de 30 de abril de 2008, titulada “Nota sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría” también pone de manifiesto la remisión que efectúa la Administración Tributaria a la normativa laboral en materia interpretativa a efectos de determinar la existencia o no de rendimientos del trabajo. A estos efectos, la Nota núm. 5/08 empieza señalando que hay independencia entre la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo y la existencia o no de relación laboral, y alude a los casos contemplados en la LIRPF en los que sin mediar relación laboral las rentas obtenidas se califican como rendimientos del trabajo, afirmando que *“Una primera aproximación al artículo 16 del TRLIRPF, invita a defender, a priori, la independencia entre la calificación de rendimiento de trabajo y la relación laboral que define la norma laboral [...]”*. Sin embargo, la propia Nota continua exponiendo que en caso de existir ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos las rentas obtenidas deben calificarse necesariamente como rendimientos de actividades económicas, excluyéndose, por tanto, la calificación de las mismas como rendimientos del trabajo. Precisamente, en relación al concepto de ordenación por cuenta propia, señala la citada Nota <sup>147</sup> que *“[...] por no estar definido en nuestro ordenamiento, constituye un concepto jurídicamente indeterminado. Siendo así, hemos de acudir a otras parcelas del ordenamiento jurídico (no tributario) para saber si se encuentra o no definida dicha expresión e integrar así el ordenamiento tributario. Sucede sin embargo que el concepto no aparece definido en el resto del ordenamiento si bien encontramos en el laboral un concepto que puede servir para interpretar dónde termina el trabajo por cuenta ajena y dónde comienza la ordenación por cuenta propia caracterizadora de los rendimientos de actividades económicas. Tal concepto es el de relación*

---

<sup>147</sup> Nota núm. 5/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, de 30 de abril de 2008, titulada “Nota sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría”, pág. 6 ([http://fee.uib.cat/digitalAssets/126/126417\\_6.pdf](http://fee.uib.cat/digitalAssets/126/126417_6.pdf))

*laboral.” En este sentido, dado que la calificación como rendimientos de actividades económicas excluye la calificación como rendimientos del trabajo, delimitando en sentido negativo la definición de éstos últimos, y dado que a efectos de determinar si existen rendimientos de actividades económicas (concretamente si existe el concepto de ordenación por cuenta propia) la Nota núm. 5/08 se remite claramente a la normativa laboral, se aprecia una clara contradicción respecto de la inicial afirmación en cuanto a la “[i]ndependencia entre la calificación de rendimiento del trabajo y la relación laboral que define la norma laboral.”*

Así pues, tanto a la luz de la normativa vigente como del criterio de la Administración Tributaria contenido en las citadas notas, parece evidente que, si bien la existencia de una relación laboral no es la única condición determinante de la obtención de rendimientos del trabajo, sin duda sí constituye uno de los factores relevantes de la misma, según la literalidad de la norma y el criterio interpretativo de la Administración.

Adicionalmente a la remisión a la normativa laboral, y a la existencia de relación laboral entre el socio profesional persona física y su sociedad, como elemento relevante para que los rendimientos percibidos por los servicios prestados se califiquen como rendimientos del trabajo, el artículo 17.1 de la LIRPF también señala que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Así pues, el artículo 17.1 de la LIRPF define los rendimientos del trabajo por exclusión respecto de los rendimientos de actividades económicas, por lo que para determinar la existencia de rendimientos del trabajo, procederá en primer lugar analizar bajo qué criterios se califican como rendimientos de actividades económicas las retribuciones obtenidas por los socios profesionales personas físicas por los servicios profesionales prestados a su sociedad, ya que sólo en caso de no calificarse como tales, podrán considerarse rendimientos del trabajo.

En este sentido, el artículo 27.1 de la LIRPF establece que se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; teniendo en particular esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

Así pues, del literal del precepto se desprende que resulta esencial para la calificación de rendimientos de actividades económicas la presencia de dos requisitos:

- a) ordenación por cuenta propia
- b) medios de producción y/o recursos humanos

Dichos requisitos, cuya definición no se contiene en la norma tributaria, no están exentos de polémica, y su delimitación presenta especial complejidad en el caso de la prestación de servicios profesionales socio-sociedad, siendo muchos los matices e interpretaciones que han sido conferidos a los mismos tanto por parte de la doctrina como de la Administración Tributaria.

De hecho, a estos efectos, la falta de identidad entre la normativa tributaria y la normativa laboral, junto con el hecho de que la LIRPF defina los rendimientos del trabajo por exclusión respecto de los rendimientos de actividades económicas, basando, a su vez, la definición de éstos últimos en dos parámetros indeterminados en la normativa tributaria, comporta que la regulación en cuanto a esta materia no sea clara y expresa, lo que, ha hallado reflejo en criterios administrativos contradictorios<sup>148</sup>, que no son sino prueba

---

<sup>148</sup> A modo de ejemplo, véase la consulta V0918-09, de 30 de abril de 2009, que parece admitir que los socios de la entidad perciban rendimientos del trabajo, vs la consulta V1492-08, de 18 de julio de 2008, en virtud de la cual debe entenderse que los rendimientos percibidos por los

evidente de la polémica que ha suscitado la calificación de los rendimientos percibidos por los socios personas físicas que prestan servicios para su sociedad. Siendo así, la Administración Tributaria, en un intento por arrojar luz a esta materia y unificar el criterio administrativo al respecto, a través de sus notas, y concretamente de su Nota núm. 1/12, a la que me he referido anteriormente, pretende clarificar la controvertida cuestión de la calificación de dichos rendimientos.

A estos efectos, vaya por delante, que la citada Nota núm. 1/12 ha recibido numerosas críticas por parte de la doctrina<sup>149</sup>, siendo una de las críticas más recurrentes el hecho de que a través de la misma, la Administración Tributaria asuma un rol de “casi legislador”, condicionando la libre elección de forma jurídica a través de la cual desarrollar una actividad profesional y contrariando claramente el principio de seguridad jurídica. Y es que, a la luz de los criterios contenidos en la citada Nota, y que se expondrán a continuación, parece que la intención última de la Administración Tributaria en el caso de las sociedades profesionales (en las que es habitual la confluencia en la misma persona física de la condición de socio, profesional que presta servicios y administrador), sea que los socios profesionales pierdan el interés en constituirse como sociedad y pasen a desarrollar la actividad profesional como individuos autónomos, prácticamente estableciendo una regulación *de facto*, a través de un instrumento inhábil para ello cual es una nota administrativa.

En este sentido se han pronunciado, entre otros<sup>150</sup>, CAAMAÑO ANIDO al afirmar *“En primer lugar, lamentamos que la A.E.A.T. haya acudido, en sus pretensiones aclaratorias, a una “Nota”, o sea a un instrumento que no sólo carece de la menor dimensión normativa, sino que no obliga no sólo a los*

---

socios deben calificarse como rendimientos de actividades económicas. (Ambas consultas están disponibles en la página web de la Administración Tributaria: <http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm>).

<sup>149</sup> Véase, a modo de ejemplo, ALARCÓN GARCÍA, E., *Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?*, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 14/2012

<sup>150</sup> Véase también SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 350, 2012, págs. 61-96

*órganos jurisdiccionales, sino tampoco a la Administración.”* <sup>151</sup>; y RUIZ HIDALGO al señalar que “[...] *la Administración tributaria atenta con un principio arraigado en nuestro ordenamiento jurídico, la libre elección de forma jurídica en la que quiera desarrollarse una actividad empresarial con la finalidad que sea, es decir, para una mejor gestión del negocio o para limitar la responsabilidad patrimonial. Da igual la motivación, todos los supuestos son iguales de legítimos y, sin embargo, la Agencia tributaria a través de esta Nota, que si bien le sirve al contribuyente para saber el criterio a la hora de la calificación de los hechos, actos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica, pretende legislar de hecho, ya que no puede de derecho, vulnerando los principios de libertad de forma y de seguridad jurídica.*” <sup>152</sup>

Asimismo, se han atribuido a la citada Nota núm. 1/12 otras críticas relativas a su contenido, como por ejemplo, la limitación de la misma al pronunciarse en materia del IRPF pero no en materia del IS ni del IVA; y se ha cuestionado su verdadera utilidad práctica puesto que la misma no concluye estableciendo una doctrina general sino que, como se verá, señala la necesidad de efectuar un análisis caso por caso en base a los criterios que establece,<sup>153</sup> dejando por tanto a la arbitrariedad la calificación final de los rendimientos obtenidos.

---

<sup>151</sup> CAAMAÑO ANIDO, M., *Fiscalidad de la retribución percibida por los socios-trabajadores y administradores tras la Nota 1/2012 de la A.E.A.T.*, Economista, Núm 92, mayo 2012, pág. 14

<sup>152</sup> RUIZ HIDALGO, C., *La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 20/2012

<sup>153</sup> En este sentido, como se expone en los apartados siguientes, en el caso de las sociedades profesionales, en que las fronteras entre el vínculo laboral y el vínculo mercantil/civil que unen a socio y sociedad quedan a menudo difusas, la Administración Tributaria en la Nota núm. 1/12 opta por obviar la denominación contractual del vínculo entre el socio y la sociedad así como el régimen de afiliación a la seguridad social del socio, y se decanta por analizar los indicios de la realidad subyacente a dicho vínculo, aplicando el consabido principio de irrelevancia del *nomen iuris*, en virtud del cual los contratos son lo que son y no lo que las partes de los mismos dicen que son. De hecho, el citado principio halla su reflejo en materia tributaria en el artículo 13 de la LGT relativo a la calificación tributaria, que señala que *“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”* Ello comporta que finalmente, a efectos prácticos resulte necesario efectuar un análisis indiciario caso por caso, por lo que la Nota no ofrece un criterio claro sino más bien un conjunto de orientaciones.

Concretamente, en cuanto a la calificación de los rendimientos percibidos por los socios que prestan servicios a su sociedad (servicios que no sean de administración, y entre los que se encontrarían los servicios profesionales), la Nota núm. 1/12 parte de dos parámetros a considerar para que una renta sea susceptible de calificarse como rendimiento de actividad económica (en línea con lo ya señalado por el artículo 27.1 de la LIRPF): esto es, ordenación por cuenta propia de los factores de producción y existencia de medios de producción en sede del socio. Así pues, dado que, como ya se ha apuntado, la norma tributaria no especifica el contenido de estos dos requisitos, procede analizar la delimitación conceptual que la Administración Tributaria hace de los mismos, y su aplicación al caso concreto de los servicios profesionales prestados por el socio persona física a su sociedad.

### **3.2.3. El requisito de ordenación por cuenta propia**

El concepto “ordenación por cuenta propia” es un concepto que no se encuentra definido ni en el ordenamiento tributario ni tampoco en otras parcelas del ordenamiento jurídico. De ahí que la Administración Tributaria en su Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, parta del concepto de “relación laboral” con el fin de delimitar dónde finaliza el trabajo por cuenta ajena y dónde empieza la ordenación por cuenta propia. En este sentido, la Administración amparándose en diversas sentencias (entre las que destaca la STS, Sala de lo Social, Sección 1ª, de 7 de noviembre de 2007 (RJ\2008\299)), concluye que en aquellos casos en los que se den las notas de dependencia y ajenidad no cabrá considerar que exista ordenación por cuenta propia (y por tanto la retribución no será calificada como rendimiento de actividades económicas), puesto que la dependencia y ajenidad son características propias de una relación laboral. Así pues, una vez más nos encontramos ante una definición por exclusión: existirá ordenación por cuenta propia siempre que no haya ajenidad ni dependencia en la prestación del servicio profesional. La complejidad estriba en que a efectos de determinar la concurrencia de



dependencia y ajenidad debe atenderse a la existencia de meros indicios puesto que en la Ley no se contiene una definición concreta de dichos conceptos.

Véase de nuevo, la enrevesada técnica legislativa en torno a esta materia: para calificar una renta como rendimiento de actividad económica es necesario que concurra el requisito de ordenación por cuenta propia, pero dado que éste no se define en la norma tributaria, es necesario acudir a la normativa laboral. En base a la normativa laboral, cabe entender que se da la ordenación por cuenta propia siempre que no exista relación laboral, o dicho de otro modo, siempre que no concurren los factores de dependencia y ajenidad, pero dado que estos factores no se definen en la normativa laboral, finalmente para determinar si concurren o no se debe estar a un conjunto de indicios, mayoritariamente susceptibles de una interpretación subjetiva. Aplicando el correspondiente silogismo, cabe concluir que la calificación de una renta como rendimiento de actividad económica dependerá en última instancia de un conjunto de indicios interpretables por la Administración Tributaria, con la consecuente incertidumbre e inseguridad jurídica para el contribuyente.

Así pues, en esta línea, señala la Administración Tributaria, siguiendo los criterios expuestos en el Fundamento de Derecho Quinto de la STS, Sala de lo Social, Sección 1ª, de 7 de noviembre de 2007 (RJ\2008\299)<sup>154</sup>, que son indicios de dependencia: la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste, el sometimiento a horario, el desempeño personal del trabajo, la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario que se encarga de programar su actividad, o la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

---

<sup>154</sup> En este mismo sentido se ha pronunciado el TS, entre otras, en las siguientes sentencias de la Sección 1ª, Sala de lo social: STS de 27 de noviembre de 2007 (RJ\2007\9343); STS de 12 de diciembre de 2007 (RJ\2008\524); STS de 12 de febrero de 2008 (RJ\2008\3473); STS de 16 de diciembre de 2008 (RJ\2008\8248); STS de 18 de marzo de 2009 (RJ\2009\2204); STS de 29 de noviembre de 2010 (RJ\2011\2430); STS de 26 de noviembre de 2012 (RJ\2013\1076); STS de 25 de marzo de 2013 (RJ\2013\4757); y STS 19 de febrero de 2014 (RJ\2014\2075).

Del mismo modo, entiende que constituyen indicios de ajenidad: la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concerniente a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público (tales como la fijación de precios o tarifas, la selección de clientela, y la indicación de personas a atender), el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo, o el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada sin el riesgo y lucro que caracteriza el ejercicio libre de una profesión.

De la jurisprudencia del TS se desprende que cuando faltan las notas de dependencia y ajenidad, deja de existir relación laboral, puesto que el profesional que presta el servicio es dueño de sus actos decidiendo cómo y cuándo presta el servicio, y en definitiva, trabajando por cuenta propia, lo que trasladado al ámbito tributario se traduciría en la obtención de rendimientos de la actividad económica y no de rendimientos del trabajo.

Con todo, al tratarse de conceptos no definidos en ninguna norma sino en base a indicios, ello obliga a tener que analizar la casuística de cada supuesto a efectos de determinar si en base a dichos indicios se dan o no las notas de dependencia y ajenidad que supongan la falta o no de ordenación por cuenta propia, y por ende, según el criterio de la Administración Tributaria, la calificación de la renta como rendimiento del trabajo o como rendimiento de la actividad económica.

Como se ha señalado en párrafos anteriores, ello comporta una clara inseguridad jurídica puesto que la calificación del rendimiento obtenido dependerá en todo caso de la interpretación de los indicios que es, sin duda, arbitraria y subjetiva. Es más, en relación a los indicios a considerar, precisamente uno de los polémicos criterios que emplea la Administración Tributaria para determinar la falta de existencia de dependencia y ajenidad y

que ha sido reflejado en diversas consultas vinculantes<sup>155</sup> es ostentar la condición de socio de la sociedad que satisface el rendimiento por el servicio prestado.

Sin embargo, a estos efectos, es necesario matizar que existe la posibilidad de que un socio de una sociedad profesional no tenga suficiente participación o relevancia en la misma como para entenderse que integra el círculo rector y disciplinario de la sociedad. Siendo así, y pese a ostentar la condición de socio, éste estaría sujeto a las directrices del resto de socios de la sociedad. Así lo prevé la propia Administración Tributaria<sup>156</sup> y un claro ejemplo podría ser el de una política de *stock options*, en virtud de la cual se otorgara una participación en el capital de la sociedad a los trabajadores como forma de retribución en especie. En este caso, la relación de los trabajadores con la sociedad seguiría estando presidida por las notas de ajenidad y dependencia, y ello pese a su participación en el capital social de la misma.

A modo de ejemplo, piénsese en el caso de un socio profesional persona física que ostente un 2% del capital social de una sociedad profesional, y cuya retribución por la prestación de servicios profesionales consista en un 10% del importe finalmente facturado por la sociedad al cliente final (y que decide la sociedad) por los servicios profesionales en los que ha participado el socio, sin que éste último se vea perjudicado en la retribución pactada con la sociedad por el hecho de que ésta última obtenga pérdidas, ni tampoco participe en la administración de la sociedad al ser administrador de la misma otro socio. Parece evidente que, en este supuesto, el socio profesional no participa en la dirección de la sociedad, siendo su aportación principal la prestación de servicios profesionales que lleva a cabo bajo la supervisión y dirección de la sociedad que sienta las instrucciones y parámetros (condiciones generales,

---

<sup>155</sup> A estos efectos destacan las consultas vinculantes nº V1492-08 de 18 de julio de 2008, nº V0179 de 2 de febrero de 2009, nº V1492-14 de 6 de junio de 2014 y nº V2532-14 de 29 de septiembre de 2014. Dichas consultas están disponibles en la página web de la Administración Tributaria: <http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm>.

<sup>156</sup> De hecho, a modo de ejemplo, la consulta vinculante nº V0918-09 de 30 de abril de 2009, plantea un supuesto en el que contempla como posible la existencia de socios que presten servicios a su sociedad bajo un régimen de dependencia y ajenidad en el marco de una relación laboral. (<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm>).

plazos y duración, importe a facturar al cliente final... etc) a los que queda subordinada dicha prestación de servicios. La dependencia y ajenidad es clara en este caso a pesar de que se ostente la condición de socio.

Concretamente, en este sentido, la Administración Tributaria puntualiza en su Nota núm. 1/12 que “[...] es perfectamente posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia alguna [...] Eso sí, a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia.”<sup>157</sup>

De dicha afirmación parece desprenderse que el socio que tenga un porcentaje de participación inferior al 50%, en caso de existir indicios de ajenidad y dependencia podría llegar a percibir rendimientos del trabajo. Por el contrario, el socio cuyo porcentaje de participación en la sociedad es igual o superior al 50% jamás podría percibir rendimientos del trabajo, y los rendimientos que perciba siempre y en todo caso deberán calificarse como rendimientos de actividades económicas, al entenderse que en todo caso existirá ordenación por cuenta propia.

Así lo interpreta SÁNCHEZ PEDROCHE cuando afirma que “La calificación concreta se realizará por el órgano competente, analizando, caso por caso, si concurren las notas de dependencia y ajenidad. Sin embargo, la conclusión es mucho más extrema cuando el socio-trabajador alcanza el 50 por 100 del capital de la sociedad, pues en este último supuesto, la nota parece concluir que la retribución percibida no puede considerarse en ningún caso como renta del trabajo.”<sup>158</sup>

---

<sup>157</sup> Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, pág. 7

<sup>158</sup> SANCHEZ PEDROCHE, J.A., *La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores*, 2012, pág. 81

En realidad, dicho criterio ya venía siendo aplicado anteriormente por la Administración Tributaria<sup>159</sup> y también por reiterada jurisprudencia, entre la que cabe destacar la STSJ Cataluña, Sala de lo Social, Sección 1ª, de 27 de febrero de 2004 (AS\2004\1794)<sup>160</sup>; así como la STSJ Andalucía, Sala de lo Social, Sección 1ª, de 10 de enero de 2007 (JUR\2007\116604); la STSJ Galicia, Sala de lo Social, Sección 1ª, de 22 de diciembre de 2004 (AS\2004\3792); y la STSJ Castilla-La Mancha, Sala de lo Social, Sección 1ª, de 22 de enero de 2003 (JUR\2003\128145).

Concretamente, este criterio relativo al porcentaje de participación igual o superior al 50% que se recoge en la Nota núm. 1/12, halla su origen en la jurisprudencia y normativa laboral, y se trata de uno de los criterios clave que tradicionalmente se han empleado para encuadrar al socio persona física en el RETA. A mi modo de ver, no deja de ser cuestionable que este criterio se extrapole de forma automática al ámbito tributario, porque como ya se ha indicado anteriormente y ha reconocido la propia Administración Tributaria, no existe identidad entre el concepto “relación laboral” y “rendimiento del trabajo”; por tanto, siendo así, el hecho de que el socio trabajador esté incluido en el Régimen General o en el Régimen Especial de la Seguridad Social, no debería suponer automáticamente que los rendimientos percibidos deban calificarse como rendimientos del trabajo o como rendimientos de actividades

---

<sup>159</sup> Véase a modo de ejemplo, la consulta vinculante nº V2661-11 de 7 de noviembre de 2011, que establece de forma automática que no puede entenderse que una socia persona física con una participación del 50% que presta servicios a su sociedad esté cotizando en el Régimen General de la Seguridad Social. Siendo así, la consulta entiende que no hay ajenidad y dependencia, y ello de forma automática sin entrar a analizar en detalle otros posibles indicios o circunstancias que podrían cuestionar el efectivo poder de decisión de dicha socia en la actividad desarrollada por la sociedad.

<sup>160</sup> Es especialmente llamativo el caso de dicha sentencia ya que en el Fundamento de Derecho Segundo de la misma, el Tribunal considera que la condición de socio es “*un dato de trascendencia en la litis*” y ello pese a que en este caso la participación del socio en el capital de la sociedad era de 2,1723%. Si bien es cierto que el Tribunal alude también la existencia de otros indicios que determinan la falta de ajenidad y dependencia tales como la inexistencia de “*sujeción a horario determinado*”, “*mecanismo alguno de control y supervisión por parte de la empresa*” y menciona que “*el actor contaba con total autonomía para poder llevar a cabo todas las actividades propias de dicha profesión*”, lo cierto es que desde el primer momento apunta que no puede entenderse que exista integración en el círculo organícista y rector de la sociedad en cuanto a la prestación de servicios realizada ya que el actor es un “*abogado en ejercicio, con despacho profesional abierto al público y que además ostenta la condición de socio en la sociedad limitada demandada integrante del mismo.*”

económicas. Al fin y al cabo, los principios inspiradores, objetivos y fines subyacentes del ordenamiento laboral y del ordenamiento tributario no son necesariamente coincidentes.

Es más, en este sentido, el criterio interpretativo defendido por la Administración Tributaria se ampara en la consideración de que una participación del 50% o superior en el capital de la sociedad permite al socio profesional participar de forma activa en la toma de decisiones empresariales relativas a la organización y desarrollo de la actividad profesional en la sociedad, asumiendo, por tanto, los riesgos de las mismas, hecho que anularía el concepto de dependencia y ajenidad. Sin embargo, cabe discrepar del automatismo de este criterio que parece inferirse de la Nota núm. 1/12, ya que, si bien es lo habitual, desde el punto de vista de la que suscribe estas líneas, el tener una participación del 50% en el capital de una sociedad no necesariamente implica en cualquier caso el participar en la toma de decisiones empresariales.

Piénsese, en el caso de un socio profesional que tenga el 50% de las participaciones de una sociedad pero cuya participación únicamente le confiera derechos económicos y no derechos de voto, al existir dos clases de participaciones distintas (participaciones con derechos económicos y derechos de voto, y participaciones con derechos económicos pero sin derechos de voto). ¿Qué sucedería en ese caso? Ello sería posible de conformidad con la normativa mercantil vigente. Concretamente, a estos efectos, los artículos 98 a 103 del TRLSC prevén la posibilidad de que las sociedades (tanto limitadas como anónimas) emitan participaciones o acciones sin derecho a voto, estableciendo únicamente la limitación de que el importe nominal de las participaciones o acciones sin derecho a voto no exceda la mitad del capital (en el caso de sociedades anónimas, del capital desembolsado). En este supuesto, tendríamos un socio que ostentaría el 50% de la sociedad pero que, sin embargo, únicamente tendría derechos económicos viendo limitada su capacidad de participar en la toma de decisiones de la sociedad.

A modo de ejemplo, imaginemos el siguiente supuesto: El Sr. A, es un profesional y socio único fundador de una sociedad que desarrolla una actividad profesional y tiene como trabajador al Sr. B, que es un profesional que presta servicios profesionales para la sociedad y percibe una nómina. El Sr. A tiene intención de fidelizar al Sr. B y vincularlo a su proyecto profesional pero no quiere perder la plena capacidad de decisión en la sociedad. De ahí que opte por motivarlo a nivel económico, haciéndole participe en los beneficios de la sociedad además de la retribución que percibía por sus servicios, y para ello modificando los estatutos y dándole acciones sin derecho a voto pero que sí le conferirán derechos económicos.

¿Significa ello que automáticamente el Sr. B, al adquirir la condición de socio en la sociedad, pasa de percibir rendimientos del trabajo por los servicios profesionales prestados a la misma a percibir rendimientos de actividades económicas? ¿Acaso se han modificado, en cuanto a la libertad de decisión e independencia profesional, las circunstancias bajo las que el Sr. B prestaba sus servicios profesionales? No parece que sea así.

Y es que, como bien señala NAVARRO EGEA<sup>161</sup>, no se puede cuestionar el carácter laboral de un contrato en virtud del cual se desarrolla la prestación de servicios profesionales a una sociedad, únicamente en base a la relación socio-sociedad existente entre el prestador y el destinatario del servicio.

La casuística a estos efectos es tan amplia que establecer el criterio interpretativo de la participación ostentada por el socio como dogma inamovible y categórico, tal como parece pretender la Administración en la práctica, resulta a todas luces imprudente y poco riguroso desde un punto de vista jurídico.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> NAVARRO EGEA, "Aspectos Fiscales de las sociedades profesionales", *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, M. Sánchez Ruiz (coord.), Civitas, 2012, págs. 337-388.

<sup>162</sup> A estos efectos, señala MIGUEL ARIAS en relación a la Nota 1/12: "*Ahora bien, el criterio plasmado en la referida Nota ha sido puesto en entredicho en sede doctrinal dado que, aunque desde la perspectiva del Derecho del Trabajo no concurra una relación laboral en las situaciones ahora descritas, ello no obsta para apreciar que, en la esfera tributaria, las contraprestaciones puedan ostentar los rasgos de una retribución del trabajo, en la medida en que la condición de socio no constituye un indicio relevante de la relación subyacente entre el profesional y la entidad.*" MIGUEL ARIAS, S., *Aspectos problemáticos de la tributación de los*

La condición de socio en un determinado porcentaje, puede como mucho, resultar una presunción, por supuesto *iuris tantum*, de la calificación de los rendimientos percibidos por el socio como rendimientos de actividades económicas, pero jamás puede ser condición suficiente para justificar por sí misma y de forma automática dicha calificación.<sup>163</sup>

Por tanto, puesto que en realidad lo determinante no es la condición de socio (que es uno más de tantos otros indicios a examinar), lo relevante será el análisis de si se da, en el caso concreto, la ausencia de dependencia y ajenidad, siendo la ausencia de dichos elementos lo que configurará el concepto de “trabajo por cuenta propia” a efectos laborales, y por asimilación el concepto de “ordenación por cuenta propia” a efectos tributarios.<sup>164</sup>

---

*profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad mercantil*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 382, 2014, pág. 93

<sup>163</sup> De hecho, en esta línea se ha pronunciado el TJCE en su sentencia de 18 octubre 2007, Caso van der Steen, (TJCE\2007\279). El caso analizado en la citada sentencia es el de una persona física, que es socio único y administrador de una sociedad, para la que a su vez presta servicios de limpieza en régimen de dependencia laboral. En cuanto a este caso, la sentencia señala en su apartado 22 “(...) que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.”; en su apartado 23 “(...) que, cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.”; y, en su apartado 25 “(...) que el Sr. van der Steen 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.” El TJCE finalmente concluye en su apartado 32 señalando lo siguiente: “Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que, a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva ( LCEur 1977, 138) , una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la referida Directiva.” Así pues, del tenor literal de la sentencia, parece que no contemple en ningún caso la posibilidad de que la persona física socio único y administrador, reciba la calificación de empresario o profesional a efectos del IVA, al rechazar que ésta pueda ser considerada sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, el TJCE admite la existencia de una relación laboral entre la persona física y la sociedad. Este caso es sin duda paradigmático, ya que, si bien la sentencia no lo expresa de forma literal, es obvio que siendo el socio único, y administrador único de la sociedad, recae en la persona física la dirección y gestión diaria de la misma, lo cual no parece impedir, de conformidad con la sentencia, que se den los requisitos de ajenidad y dependencia que caracterizan a la relación laboral.

<sup>164</sup> Precisamente en este sentido se había pronunciado anteriormente la propia Administración Tributaria en su Nota núm. 5/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia



Así pues, será por tanto necesario el análisis con detenimiento, caso por caso, del conjunto de indicios, para determinar la existencia o inexistencia de ordenación por cuenta propia, sin que sea posible establecer una regla general ni mucho menos basarla en indicios discutibles, como lo es el porcentaje de participación del socio que presta el servicio a la sociedad. Siendo así, es evidente que subsiste la inseguridad jurídica en cuanto a la calificación de los rendimientos y que la Nota núm. 1/12 falla en su pretensión de arrojar más luz a esta cuestión.

Junto con ello no cabe olvidar que adicionalmente a la existencia de ordenación por cuenta propia, a efectos de que los rendimientos percibidos por el socio por la prestación de servicios a su sociedad sean calificados como rendimientos de actividades económicas, será también necesario que confluja la existencia de medios de producción, siendo este segundo requisito el que de forma habitual matizará al primero, determinando la calificación final de los rendimientos percibidos.

#### **3.2.4. El requisito de existencia de medios de producción**

En cuanto a la existencia de medios de producción, que, insisto, no se define en la normativa, en el caso de los servicios profesionales, la Administración Tributaria considera que al tratarse de servicios *intuitu personae*, el medio de

---

Jurídica de la Agencia Tributaria, de 30 de abril de 2008, titulada “Nota sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría”. Concretamente en la página 14 de la citada Nota se señala que “*En este sentido, debe reiterarse que no es la condición de socio, (que puede ser indicativa pero no determinante) per se, la que determina la calificación como rendimientos de actividades profesionales, sino la ausencia de dependencia y ajenidad propias de la relación laboral, ausencia que determina la ordenación de medios por cuenta propia y la asunción del riesgo y ventura de la actividad profesional.*” Así pues, parece que entre la Nota núm. 5/08 y la Nota núm. 1/12, ha habido un sustancial cambio de criterio en cuanto a la condición de socio y la relevancia de dicha condición en la calificación de los rendimientos; criterio que, claramente, se ha radicalizado y cuantificado (concretamente en un porcentaje igual o superior al 50%) en la Nota núm. 1/12, que parece así, contradecirse con la Nota núm. 5/08.

producción fundamental es el intelecto del profesional que presta el servicio<sup>165</sup>. En este sentido, de conformidad con el criterio interpretativo sostenido por la Administración Tributaria, dado que los medios materiales tendrían escasa trascendencia en este tipo de servicios o actividades y que, el intelecto o capacidad profesional siempre reside en el propio socio que presta el servicio, el elemento de valoración consistente en la existencia de medios de producción pasaría a un segundo plano, siendo más relevante la existencia o no de ordenación por cuenta propia respecto del intelecto del socio profesional que presta el servicio a efectos de determinar si la renta percibida por dicho socio se califica como rendimiento de actividad económica o rendimiento del trabajo.

Dicho de otro modo, dado que, según la interpretación de la Administración Tributaria, en el caso de los servicios profesionales el medio de producción esencial, es decir, el intelecto del profesional, siempre reside y residirá en el socio profesional persona física, lo único relevante para discernir si la retribución percibida debe calificarse como rendimiento del trabajo o rendimiento de la actividad económica será verificar si se dan las notas de dependencia y ajenidad o no en el empleo o gestión del intelecto profesional.

Esta interpretación de la Administración Tributaria, llevada al extremo implica que en cualquier caso, toda retribución percibida por el socio profesional persona física por la prestación de servicios a su sociedad debería calificarse automáticamente como rendimientos de actividades económicas por el mero hecho de que el medio de producción, entendido como el intelecto del profesional que presta el servicio, reside en la persona física y no en la sociedad, de modo que existiría medio de producción y ordenación por cuenta propia de dicho medio por parte del socio y no de la sociedad, puesto que, obviamente es el propio socio profesional persona física quien ordena por

---

<sup>165</sup> Concretamente la Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, señala en su página 8 que “[...] en el caso de servicios profesionales (abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, medicina...) el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, - se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado “intuitu personae”, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano.”

cuenta propia su intelecto aunque ello sea en aras a prestar servicios a la sociedad.

De hecho, este criterio interpretativo no es nuevo puesto que ya se había reflejado anteriormente en una nota de la Administración Tributaria, concretamente en la Nota núm. 5/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, de 30 de abril de 2008, titulada “Nota sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría” <sup>166</sup>, en la que se llega incluso a afirmar que en el caso de las actividades profesionales el socio ordena por cuenta propia medios de producción a través de su sociedad de modo que *“[...] al argumento de la ordenación por cuenta propia del medio intelectual del socio, se añade otro cual es que el socio ordena medios por cuenta propia a través de su sociedad.”* Afirma la Nota núm. 5/08 que *“[...] los socios ordenan en última instancia su propio patrimonio profesional en su propio beneficio, y que la presencia del socio en la sociedad constituye la razón última de la existencia de ésta.”*

La que suscribe estas líneas, no puede estar en más desacuerdo con dichas afirmaciones que parecen ignorar la existencia de personalidades jurídicas distintas en cuanto al socio y a la sociedad profesional; hecho que, a su vez, justifica la existencia de patrimonios distintos y claramente diferenciados. En palabras de GARCÍA NOVOA *“[...] conviene recordar que el socio es el dueño último de la sociedad, aunque el fenómeno de la personalidad jurídica propia determina que la sociedad pueda ser titular de bienes, lo que conlleva la separación de patrimonios.”* <sup>167</sup> De hecho, en la propia Nota, se vislumbra la intención última de la Administración Tributaria, y que no es otra que volver a la concepción imperante en el régimen de transparencia fiscal, en virtud de la cual se despojaba de personalidad a la sociedad profesional, que quedaba sometida

---

<sup>166</sup> Nota núm. 5/08 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, de 30 de abril de 2008, titulada “Nota sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría”, disponible en: [http://fee.uib.cat/digitalAssets/126/126417\\_6.pdf](http://fee.uib.cat/digitalAssets/126/126417_6.pdf)

<sup>167</sup> GARCÍA NOVOA, *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, pág. 108

a un régimen de imputación, sin que se reconociese de forma efectiva la economía de opción lícita que supone el desarrollar una actividad profesional a través de una sociedad, del mismo modo que sucede en el caso de una actividad empresarial. Esta ancestral y anacrónica concepción que debería estar superada por parte de la Administración Tributaria a raíz de la derogación del régimen de transparencia fiscal<sup>168</sup> parece de nuevo resurgir en la Nota 5/08 en sede de calificación, especialmente cuando en la misma se afirma que “[...] esta pretendida separación absoluta de ambas personas no resulta coherente con la tradicional normativa tributaria que en el ámbito de la transparencia fiscal, vino a regular las sociedades transparentes de profesionales en las que apreció una evidente comunicación de la sociedad al socio. [...] Resulta paradójico el hecho de pretender disociar ahora ambas personas cuando la norma tributaria ha venido “transparentando” a este tipo de entidades profesionales.” Lo paradójico, a mi modo de ver, resulta ser que tras haberse derogado el régimen de transparencia fiscal en aras a la neutralidad y a efectos de eliminar toda especialidad para las sociedades profesionales<sup>169</sup> y de igualar su tratamiento fiscal al del resto de sociedades que desarrollan actividades empresariales, la Administración Tributaria recurra en una Nota al fundamento del régimen de transparencia fiscal para argumentar un criterio interpretativo relativo a la calificación de los rendimientos percibidos por los socios persona física que prestan servicios profesionales a su sociedad. ¿Qué debe entender e interpretar el contribuyente? ¿Acaso que el régimen de transparencia está “formalmente” derogado pero no “intencionalmente”?<sup>170</sup>

La Nota núm. 1/12, no se pronuncia a estos efectos y se limita a señalar que en el caso de las sociedades profesionales dado que el medio fundamental es el intelecto del socio y que éste ordena dicho intelecto por cuenta propia, existirán

---

<sup>168</sup> En virtud 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 modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, tal como se detalla en el siguiente capítulo del presente trabajo.

<sup>169</sup> Véase Apartado IV de la Exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre.

<sup>170</sup> A este respecto me remito a las consideraciones efectuadas a tal extremo en el capítulo tercero del presente trabajo.

siempre medios de producción en sede del socio, por lo que en ausencia de dependencia y ajenidad, los rendimientos percibidos deberán calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Obviamente es perfectamente posible entender que en el caso de las actividades profesionales, debido a la naturaleza de las mismas, pueden darse casos en los que el medio fundamental y necesario para el desarrollo de la actividad sea el intelecto del profesional que presta el servicio, mientras que otros servicios o materiales puedan, simplemente, ser subcontratados por la sociedad profesional. Y es que, de hecho, no resulta imperativo contar con empleados o activos afectos para considerar que una sociedad desarrolla una actividad profesional.<sup>171</sup> En este sentido, la que suscribe estas líneas coincide con el planteamiento efectuado por la Administración Tributaria.

Sin embargo, es cuanto menos discutible el automatismo que parece desprenderse de la interpretación de la Administración Tributaria, reflejada en las dos Notas citadas, y que aboca inevitable e inexorablemente a que las retribuciones percibidas por los socios profesionales personas físicas por la prestación de servicios profesionales a su sociedad deban calificarse en todo caso como rendimientos de actividades económicas, al darse siempre y por sistema la existencia de medios de producción en sede del socio profesional, siendo el principal medio de producción el intelecto de éste último. Y es que, si bien es cierto, que la Nota núm. 1/12 parece admitir la calificación de la retribución percibida como rendimiento del trabajo siempre que se den las notas de ajenidad y dependencia<sup>172</sup>, no debemos olvidar, tal como se ha

---

<sup>171</sup> En esta línea se pronuncia FALCON Y TELLA, *Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio*, Quincena Fiscal, Nº 19, 2009, págs. 7-13

<sup>172</sup> A estos efectos, la Nota núm. 1/12 señala en su página 8 que *“En consecuencia, desde la perspectiva fiscal, resulta esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad y la existencia o no de medios de producción en sede del socio, de manera que, existiendo tales medios de producción en sede del socio, sólo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad 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. Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción.”*

expuesto en el apartado anterior del presente capítulo, que la concurrencia de las mismas dependerá en última instancia de un conjunto de indicios y presunciones susceptibles de varias y arbitrarias interpretaciones. Si a ello unimos el criterio de que el único medio de producción en caso de actividades profesionales es el intelecto del socio, que éste ordena y gestiona por su cuenta, la calificación automática como rendimiento de actividades económicas de la retribución percibida por el socio profesional que presta servicios para su sociedad está servida. Así lo considera CAAMAÑO ANIDO<sup>173</sup>, cuando, refiriéndose al caso de servicios profesionales prestados por el socio profesional persona física y a la interpretación que sienta la citada Nota núm. 1/12, señala que *“No cabe duda de que estamos ante un supuesto (el de los socios-profesionales) en que la A.E.A.T., además de no apreciar las notas de dependencia y ajenidad, priva de toda relevancia a los medios de producción (materiales y humanos) de la sociedad para la que trabaja.”*

Y es que, el automatismo y radicalidad de dicha interpretación, parece obviar la realidad de muchas sociedades profesionales, en las que, con independencia del sector de que se trate, lo habitual es que el socio profesional que lleva a cabo la prestación de servicios para la sociedad cuente con un equipo de colaboradores contratados por la sociedad profesional y con una serie de elementos materiales (instalaciones, equipos informáticos, maquinaria especializada... etc.) propiedad de la sociedad y claramente necesarios para el desarrollo de los servicios profesionales prestados por el socio. Al respecto, afirma SANCHEZ PEDROCHE que *“[...] se requieren medios materiales que, aunque la AEAT piense lo contrario, no son precisamente irrelevantes; unos medios que pertenecen a la sociedad y no al socio. [...] No se pueden prestar los servicios solo con los conocimientos del socio, puesto que ese mercado carácter personal (“intuitu personae”) al que alude el Departamento de Gestión, será un argumento histórico y muy romántico pero profundamente erróneo en*

---

<sup>173</sup> CAAMAÑO ANIDO, M., *Fiscalidad de la retribución percibida por los socios-trabajadores y administradores tras la Nota 1/2012 de la A.E.A.T.*, 2012, pág. 15

*la situación económica actual. El despropósito de la Nota en este punto resulta tan evidente que no merece ulterior comentario.”* <sup>174</sup>

En este sentido, y con independencia de que, tal como se apuntaba en párrafos anteriores, puedan existir casos en los que la sociedad profesional no cuente con otros medios y resulte esencial el intelecto del socio profesional, el mero hecho de que la sociedad desarrolle una actividad profesional no implica que ésta no pueda tener medios humanos y materiales propios que resulten vitales para la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física. Pensar lo contrario denota estar muy alejado de la realidad actual.

A modo de ejemplo, piénsese en que sucede en el caso del sector de la odontología: un grupo de dentistas que deciden desarrollar su actividad de forma conjunta a través de una sociedad profesional y optan por establecer una consulta privada. Para poder desarrollar la actividad necesitarán adquirir, a través de la sociedad, aparatos médicos especializados (sillones dentales odontológicos, equipos de anestesia y sedación dental, aparatos de rayos x para ortopantomografías... etc.). Es evidente que el intelecto y habilidades de los socios profesionales serán necesarias para el desarrollo de la actividad, sin embargo, es también evidente que sin los medios materiales propiedad de la sociedad profesional, hoy en día deviene imposible el desarrollo de la misma.

Sin duda, esta interpretación por parte de la Administración Tributaria, que no se recoge en ningún texto legal, es más que cuestionable. De entrada, y adicionalmente a la falta de realismo en la visión de cómo se desarrollan hoy en día las actividades profesionales, supone una clara discriminación respecto del desarrollo de otras actividades no empresariales. Al fin y al cabo, ¿qué diferencia hay entre un socio profesional que presta servicios profesionales a la sociedad y un socio de una sociedad que desarrolla una actividad empresarial y que presta servicios a su sociedad? <sup>175</sup>

---

<sup>174</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores*, 2012, pág. 88

<sup>175</sup> Así se pronuncia RUIZ HIDALGO, C., *La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad*, 2012, págs. 45-62

Piénsese a modo de ejemplo el caso de un panadero que hornea pan en su panadería y desarrolla su actividad de fabricación y venta de pan junto con otros panaderos con los que se ha asociado constituyendo para ello una sociedad. La fabricación de pan es una actividad empresarial de conformidad con la Sección 1ª de las Tarifas del IAE. ¿Acaso el panadero no emplea sus manos para hornear?, ¿siendo así, no residiría también en él un medio de producción? De hecho, ¿no reside en cualquier persona física, algún medio de producción en tanto en cuanto toda persona física tiene mente, conocimientos y manos que le permitan desarrollar una función? En ese caso, ¿porque en el supuesto de las actividades empresariales la Administración Tributaria no considera que el principal medio de producción reside en el socio persona física y en cambio en el caso de las actividades profesionales sí?

Es evidente que la interpretación efectuada por la Administración Tributaria atenta claramente contra el principio de igualdad al dar un tratamiento fiscal desigual al socio profesional persona física que presta servicios profesionales para su sociedad respecto del socio de una sociedad de actividad empresarial y que preste servicios para la misma. Y es que, a raíz de este distinto tratamiento fiscal, el socio profesional puede verse condicionado en su libertad de elección en cuanto a la forma jurídica bajo la cual desarrollar su actividad profesional, y compelido a ejercer la actividad de forma individual. Es más, esta interpretación llevada al extremo podría comportar que llegase a considerarse la existencia de simulación en cuanto a la constitución de la sociedad profesional, al entender que la misma es una sociedad interpuesta vacía de contenido puesto que no dispondría del medio principal de producción: el intelecto del profesional<sup>176</sup>. Siendo así, sería el socio profesional persona física quien debería facturar al cliente final directamente y calificar la retribución percibida del cliente final como rendimiento de actividad económica. *De facto*, esta es la pretensión que parece subyacer tras la interpretación de la Administración Tributaria en cuanto a la existencia de medios de producción. Ello, *in extremis* llevaría a la inexistencia de cualquier sociedad profesional y

---

<sup>176</sup> Al respecto, véase lo comentado en el capítulo cuarto del presente trabajo.



sería contrario a la economía de opción que supone desarrollar una actividad (cualquiera, incluida las profesionales) a través de una sociedad.

En este sentido, cabría, por tanto, concluir que a la hora de interpretar el artículo 27.1 de la LIRPF y valorar si existen medios humanos o materiales que determinen la calificación de los rendimientos percibidos como rendimientos de actividades económicas o rendimientos del trabajo, lo relevante no es el tipo de actividad desarrollada y si los servicios prestados por el socio son de carácter profesional o no, sino que lo realmente relevante radica en verificar si existen medios humanos o materiales en la sociedad, y por tanto, propiedad de la sociedad, destinados a utilizarse en la prestación de servicios por el socio, al margen y con independencia del propio socio y su intelecto o capacidad.<sup>177</sup>

A la luz de todo lo expuesto, deviene obvio que la aplicación de los requisitos de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción es extremadamente compleja en el caso de los socios que prestan servicios profesionales a sus sociedades, ya que a la indeterminación jurídica de dichos requisitos, se le unen las particularidades propias de las actividades profesionales, resultando en una situación de absoluta inseguridad jurídica para el contribuyente, quien en vez de tener una regla objetiva de calificación que le permita aplicar sin titubeos la normativa correspondiente en sede del IRPF, se ve obligado a tener que valorar caso a caso la existencia o no de un conjunto de indicios, en aras a determinar si los rendimientos que percibe por sus servicios deben calificarse como rendimientos de actividades económicas o como rendimientos del trabajo. Adicionalmente, los controvertidos criterios administrativos vertidos en notas que, pese a carecer de valor normativo, sí apuntan la interpretación que realiza la Administración Tributaria de cara a posibles regularizaciones, no hacen sino que sembrar más incertidumbre al respecto en el contribuyente.

---

<sup>177</sup> En este sentido se ha pronunciado la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF) en su documento *COMENTARIOS A LA NOTA 1/12 de 22 de marzo de 2012, publicada por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT*, disponible en [http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF\\_comentarios\\_a\\_la\\_nota\\_retribucion\\_de\\_socios.pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF_comentarios_a_la_nota_retribucion_de_socios.pdf)

Tal vez, precisamente por ello y siendo consciente de la dificultad que entraña verificar la existencia de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción en aras a una correcta calificación de los rendimientos obtenidos, el legislador ha tratado de simplificar esta cuestión, mediante la incorporación a la LIRPF de una norma específica de calificación para el caso de socios profesionales que prestan servicios a su sociedad profesional y que por ello perciben rendimientos. De este modo, se incorpora a una norma con rango de ley un criterio concreto, que pretende arrojar claridad y objetivizar la calificación de rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad, eliminando así las dudas y polémicas suscitadas por la proliferación de consultas y notas emanadas de la Administración Tributaria, cuyo contenido interpretativo no se desprende claramente de la ley.

### **3.2.5. Consideraciones en torno a la norma específica de calificación del IRPF para servicios profesionales.**

La norma específica de calificación en sede del IRPF para los rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, se halla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, incorporado a la LIRPF a partir de la modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, vigente a partir de 1 de enero de 2015. Señala dicho párrafo lo siguiente:

*“No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen*

*especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”*

En este sentido, la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, regula las actividades profesionales, de ahí que, de conformidad con la literalidad del citado párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, en caso de que un socio persona física perciba rendimientos por parte de su sociedad por la realización de actividades profesionales enumeradas en las citadas Tarifas, los rendimientos percibidos se calificarán como rendimientos de actividades económicas siempre y cuando el socio profesional persona física esté incluido en el RETA <sup>178</sup> o en una mutualidad de previsión social alternativa.

Así pues, parece que en el caso de la prestación de servicios profesionales socio persona física – sociedad, la LIRPF señala un nuevo requisito para la calificación de los rendimientos de las actividades profesionales: el régimen de inscripción en la Seguridad Social, acudiendo una vez más a la cuestionable técnica de la remisión a otra disciplina jurídica.

Ante este nuevo requisito, son muchas las dudas que se suscitan. En primer lugar, procede precisar cuándo y bajo qué circunstancias deberá estar incluido el socio profesional persona física en el RETA, ya que ello determinará la calificación de la renta percibida como rendimiento de actividad económica.

A estos efectos, cabe precisar que en el caso de las sociedades profesionales acogidas a la LSP, la Disposición Adicional Quinta de la LSP señala el Régimen de la Seguridad Social aplicable a los socios profesionales personas físicas, y en este sentido, y por remisión a la Disposición Adicional Décimo quinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, se establece la afiliación obligatoria en el RETA o en una mutualidad de previsión social alternativa, para los casos en los que el desarrollo de la actividad profesional requiera colegiación, y ello son

---

<sup>178</sup> Dicho régimen está previsto en el Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, por el que se regula el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

independencia del porcentaje de participación del socio o de si éste desempeña funciones de administración en la sociedad. El encuadramiento en el RETA, viene en este caso determinado por la regulación específica de la LSP. Sin embargo, en los casos en los que la sociedad que desarrolla actividades profesionales no esté acogida a la LSP o se trate de actividades profesionales que no exijan colegiación, será necesario acudir al TRLGSS para determinar si procede o no la inclusión en el RETA.<sup>179</sup>

En este sentido, el TRLGSS, en su Disposición adicional vigésimo séptima, que lleva por título “*Campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos*”, establece que estarán obligatoriamente incluidos en dicho régimen quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o quienes presten otros servicios para una sociedad

---

<sup>179</sup> En este sentido, nótese que en caso de efectuarse una interpretación literal del precepto, se podría considerar que el mismo es de aplicación cuando la inclusión en el RETA es condición *sine qua non* para la prestación de servicios profesionales por parte del socio a la sociedad y no cuando lo es por el grado de control que éste ostente en la misma. Ello limitaría la aplicación del precepto a las sociedades acogidas a la LSP. A estos efectos, señala DURAN-SINDREU BUXADÉ que “*El aserto “a tal efecto” parece indicar que tan solo tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas aquéllos que proceden de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE cuando, para ello, esto es, para la realización de tales actividades, el contribuyente esté incluido, o deba obligatoriamente estarlo, en alguno de los regímenes especiales citados anteriormente. De ser así, el ámbito de aplicación del nuevo precepto se reduce exclusivamente a las sociedades profesionales a las que les es de aplicación la Ley 2/2007, ya que éste es el único supuesto normativo en el que existe obligación de darse de alta en alguno de dichos regímenes por el mero hecho de ejercer una actividad profesional.*” DURAN-SINDREU BUXADÉ, A., *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*, Claves Prácticas Editorial Francis Lefebvre, Madrid, 2015, pág. 156.

Con todo, tal como el propio autor señala a continuación de la citada afirmación, no parece que esta interpretación sea la más acorde con la finalidad de la norma. De hecho, así lo ratifica la Administración Tributaria en su consulta vinculante nº V1148-15, de fecha 13 de abril 2015, en la que se establece que “*(...) 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 profesionales. Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), sino que es más amplio al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.*”

mercantil capitalista<sup>180</sup>, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla.

Siendo así, el apartado primero de la Disposición adicional vigésimo séptima precisa que se entenderá, en todo caso, que se posee el control efectivo, directo o indirecto, de la sociedad, cuando las acciones o participaciones ostentadas por el trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Por tanto, si una persona física ostenta como mínimo el 50% del capital social de una sociedad mercantil capitalista, y además presta servicios para la misma (no sólo de gerencia y dirección o de administración, sino todo tipo de servicios), obligatoriamente y de forma automática, estará incluido en el RETA. En consecuencia, si adicionalmente, el tipo de servicios prestados a la sociedad por el socio que ostenta como mínimo el 50% del capital social de la misma, son servicios profesionales, las retribuciones que dicho socio perciba por los servicios prestados se calificarán, en sede del IRPF, como rendimientos de actividades económicas. A estos efectos, tal como se ha expuesto en los apartados anteriores, este criterio relativo al porcentaje de participación como elemento definidor de la calificación de los rendimientos percibidos, ya había sido apuntado por la Administración Tributaria en su Nota núm. 1/12, como criterio aplicable de forma genérica a los servicios prestados por los socios personas físicas a su sociedad<sup>181</sup>. En este sentido, nos remitimos a las críticas y comentarios ya efectuados en torno al mismo en los apartados anteriores del

---

<sup>180</sup> Se excluye, por tanto, el caso de las sociedades civiles profesionales que no quedaría resuelto. Cabe recordar que a raíz de la reforma tributaria llevada a cabo a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en la LIRPF las sociedades civiles con objeto mercantil dejan de tributar como contribuyentes del IRPF en régimen de atribución de rentas, y pasan a ser sujetos pasivos del IS en virtud de la nueva LIS (véase lo señalado al respecto en el Capítulo Primero del presente trabajo). Siendo así, y estando sujetas a tributación en IS, al igual que en el caso de las sociedades mercantiles profesionales, se plantean las mismas problemáticas en cuanto a la calificación de las retribuciones satisfechas a los socios profesionales por los servicios profesionales prestados a la sociedad. Sin embargo, dado que la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS alude a los socios que teniendo el control efectivo presten servicios para una sociedad mercantil capitalista, no queda claro si la norma específica prevista en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF resultaría de aplicación o no al caso de los socios que prestan servicios profesionales para sociedades civiles profesionales.

<sup>181</sup> Así lo apunta, BERROCAL RANGEL, J.C., en *El "quid pro quo" de la retribución del socio trabajador profesional en su sociedad de capital*, La Ley, t. I, 2015

presente trabajo<sup>182</sup>. A raíz de la modificación de la LIRPF en virtud de la Ley 26/2014, el criterio no sólo pasa a recogerse en una norma con rango de ley, frente al escaso valor normativo de una mera nota, sino que además, se especifica de forma expresa que se trata de un criterio aplicable a un tipo concreto de servicios: los servicios profesionales.

Con todo, la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, no se limita a la participación mínima del 50% del capital social para considerar que se posee el control efectivo, directo o indirecto de la sociedad, y establece en su apartado primero una serie de presunciones *iuris tantum* (puesto que admiten prueba en contra según la literalidad del precepto), en virtud de las cuales, pese a no cumplirse el porcentaje de participación mínima en el capital de la entidad del 50%, si se dan las circunstancias en ellas contenidas deberá considerarse que existe control efectivo de la sociedad y, por tanto, inclusión obligatoria en el RETA.

Concretamente, estas circunstancias en las que se presume la existencia de control efectivo de la sociedad son las siguientes, siendo únicamente necesario que se cumpla una de ellas:

- a) Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que el trabajador 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.**

Sería, por ejemplo, el caso en el que el profesional que presta servicios para su sociedad, no detenta de forma personal y directa el 50% del capital social, siendo dicha participación detentada por su cónyuge con la que convive. Evidentemente, esta presunción pretende evitar supuestos de fraude en que se intente obviar la inclusión en el Régimen Especial de trabajadores por cuenta ajena o autónomos, a través de la

---

<sup>182</sup> Véase el apartado 3.2.3. El requisito de ordenación por cuenta propia.

cesión de la participación a familiares. Sin embargo, no siempre es cierto que el profesional que preste servicios a la sociedad y que carezca de participación en ella por tenerla, por ejemplo, su cónyuge, o que tenga una participación simbólica, teniendo su cónyuge el 50% del capital social, posea aun así el control efectivo, directo o indirecto, de la sociedad, y una capacidad de influencia en la misma.

Piénsese en el siguiente ejemplo: Un médico, el Sr. X que desarrolla su actividad profesional a través de una sociedad en la que participa al 51%, siendo el otro socio el Sr. Y, también médico. El Sr. X fallece y la participación en la sociedad pasa a su hija, la Sra. Z, heredera universal del Sr. X, que no se dedica a la medicina pero que está casada en régimen de separación de bienes con un médico. La Sra. Z no prestará servicios profesionales para la sociedad pero le interesa que su cónyuge, que es médico, participe en la sociedad y preste servicios profesionales para la sociedad y así lo pacta con el otro socio, el Sr. Y. En este sentido, la Sra. Z le cede a su cónyuge un 1% de su participación, conservando el 50%. En esta situación, en la que es la Sra. Z quien tiene la mitad del capital de la sociedad y la que (junto con el otro socio, el Sr. Y) toma las decisiones empresariales, a pesar de que el cónyuge de la Sra. Z tenga un simbólico 1% del capital y sea quien presta los servicios profesionales a la sociedad y no la Sra. Z, ¿cabría afirmar que el cónyuge de la Sra. Z posee el control efectivo, directo o indirecto, de la sociedad? No parece que sea así. Tal vez pueda ejercer alguna influencia por tratarse del cónyuge, o tal vez no, ello puede depender de múltiples factores de tipo personal que escapan de lo jurídico. En este sentido, lo único cierto e indubitable es que siendo la Sra. Z la propietaria del 50% del capital de la sociedad, es ella y no su cónyuge la que tiene el control de la entidad. Siendo así, si el cónyuge de la Sra. Z prestase los servicios profesionales bajo la supervisión, directrices y organización de la sociedad en la que participa únicamente en un 1% y no tiene influencia alguna, parece más lógico pensar que su *status* se asemeja más al de un trabajador en régimen de dependencia que al de un trabajador autónomo.

Por tanto, la aplicación de esta presunción, que *a priori*, en el ejemplo descrito, supondría en última instancia que la retribución que percibiera el cónyuge de la Sra. Z se calificase como rendimiento de actividad económica<sup>183</sup>, debería analizarse caso por caso y no aplicarse de forma automática.

**b) Que la participación del trabajador en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.**

Dicho de otro modo, que el profesional persona física que presta sus servicios tenga una participación igual o superior al 33,33% del capital social. Esta presunción parece que se contradiga con lo que establece el primer párrafo de la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, ya que en él la participación mínima que se exige para entender que hay control efectivo por parte del socio profesional en la sociedad es del 50%. ¿Dónde está el matiz? En el tipo de presunción que establece la ley. Mientras que en el caso de ostentar el 50% o más del capital social, la presunción de control efectivo es una presunción *iuris et de iure*, no en vano la norma señala literalmente que “Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social”; en el caso de ostentar el 33,33% o más del capital social, la presunción de control efectivo es una presunción *iuris tantum* que, por tanto y a diferencia de la anterior, admite prueba en contra. De hecho, respecto de esta última la norma señala literalmente que “Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control

---

<sup>183</sup> Siempre y cuando, tal como se indica en el ejemplo, el profesional persona física que preste los servicios profesionales a la sociedad sea socio de la misma (pese a no tener el 50% del capital social y que éste esté distribuido entre socios con los que conviva y a los que esté unido por vínculo conyugal o parentesco), ya que el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF está previsto para socios que presten servicios profesionales a su sociedad, siendo requisito para su aplicación la condición de socio.



*efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias.”<sup>184</sup>*

**c) Que la participación del trabajador 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.**

En este caso, basta una participación mínima del 25% o más en el capital social, si el profesional que presta servicios, además lleva a cabo funciones de dirección y gerencia, para que se presuma el control efectivo de la sociedad. Al respecto, cabe destacar que esta presunción (al igual que las dos anteriores) debe ser contrastada puesto que si bien es cierto que participando en la dirección y gerencia, la capacidad de influencia en la sociedad es mayor, no es menos cierto que, por ejemplo, en caso de que el restante 75% del capital de la sociedad esté en manos de un socio que también tenga una intervención directa en la gestión del día a día de la sociedad, es obvio que el control efectivo de la misma lo tendrá el socio mayoritario.

---

<sup>184</sup> Aun cuando se trata de una temática que no afecta a las conclusiones últimas del presente trabajo, dejamos apuntado que mientras la diferencia entre “presunciones *iuris tantum*” y “presunciones *iures et de iure*” resulta pacífica en la doctrina, no lo es la distinción entre “presunciones *iures et de iure*” y “ficciones jurídicas”. Y es como expone MARÍN-BARNUEVO FAVO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Ed. McGraw Hill, Madrid, 1996, pág. 135: “La dificultad existente en la delimitación de ambas figuras ya fue señalada por HEDEMANN [Las presunciones en el Derecho, traducción al castellano de la edición de 1904 efectuada por SANCHO SERRAL, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1931, pág. 217] quien en 1904 aseveraba que “el interés por desentrañar la relación entre presunciones y ficciones es tan antiguo como ellas mismas”, afirmación ésta que, por otra parte, todavía podemos considerar de actualidad”. Basta un mero repaso a la doctrina que se ha ocupado de semejante temática para corroborar dicho criterio, cabiendo destacar las aportaciones efectuadas por PÉREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1970; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho tributario*, Ed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995; NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires -Argentina-, 2000. Igualmente cabría tener en cuenta las “normas de valoración” como una manifestación de la técnica jurídica de la configuración de la realidad que, según se entienda, tiene una entidad propia frente a las presunciones y a las ficciones (véase PITA GRANDAL, A., *La prueba en el procedimiento tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998, págs. 118-121).

Por tanto, si una persona física no ostenta como mínimo el 50% del capital social de una sociedad, pero se cumple alguna de las circunstancias anteriores, (salvo prueba en contra que acredite que pese a cumplirse las circunstancias previstas en la presunción no se posee el control efectivo de la sociedad), y además presta servicios para la sociedad, obligatoriamente, estará incluido en el RETA. Consecuentemente, si además, el tipo de servicios prestados a la sociedad por dicha persona física, son servicios profesionales, las retribuciones que dicho socio perciba por los servicios prestados se calificaran, en sede del IRPF, como rendimientos de actividades económicas, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, al tratarse de un socio profesional que se halla incluido en el RETA.

La pretensión de esta norma específica de calificación para la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad, no es otra que la de aclarar esta controvertida cuestión, dando una solución objetiva que pretende ser de aplicación directa. Podría considerarse que ello se logra en el supuesto del socio profesional que tiene una participación del 50% o superior en el capital social de la sociedad para la que presta servicios profesionales, ya que el apartado primero de la Disposición adicional vigésimo séptima establece al respecto una presunción *iuris et de iure*, en virtud de la cual se presume la existencia de control efectivo en la sociedad por parte del socio, y por tanto, se calificará de forma automática la retribución percibida como rendimiento de la actividad económica. Ello evitará conflictividad por parte del contribuyente con la Administración Tributaria, y se evitan incertidumbres al “legalizar” el criterio que ya venían aplicando los Tribunales y la propia Administración Tributaria, aunque hasta la fecha no estuviera recogido en una norma con rango de ley.

Sin embargo, y pese a que la intención inicial es loable, la claridad que aporta el señalado precepto es, como indico, parcial, puesto que aún existen muchas zonas de oscuridad entorno a la calificación de los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad.

En primer lugar, la norma no contempla aquellos casos en los que teniendo un porcentaje de participación del 50% no se tenga el control efectivo de la

sociedad; por ejemplo, los supuestos de acciones sin derecho a voto<sup>185</sup>. O a la inversa, supuestos en los que teniendo un porcentaje de participación inferior al 50% del capital sí se tenga el 50% de los derechos de voto en la sociedad. Si bien es cierto es que éstos son supuestos puntuales o excepcionales en la práctica, por lo que probablemente el legislador los haya omitido al redactar la norma, tal vez ésta hubiera quedado más completa si en vez de incluir una remisión genérica a la normativa de la Seguridad Social, se hubiesen reproducido y matizado en la norma tributaria los criterios por los que se considera que es obligatoria la inclusión en el RETA. Puestos a extrapolar al ámbito tributario los requisitos de inclusión en dicho régimen previstos en el TRLGSS, podrían haberse reproducido los mismos en la norma tributaria. De este modo, al incluir la redacción de la presunción *iuris et de iure* contenida en la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, ésta se podría haber matizado, refiriéndose al 50% de los “derechos de voto” frente al 50% del “capital social”, lo que habría completado la norma, asociando la idea de control efectivo de la sociedad con los derechos de voto y, por tanto, con la capacidad de toma de decisiones en la misma en cuanto a la organización de la actividad profesional, que es en definitiva es elemento que viene empleando la jurisprudencia para determinar si hay ajenidad y dependencia o no, y por tanto, si hay rendimiento del trabajo o de una actividad económica.

Por otra parte, la norma no acaba de solventar una serie de supuestos que fácilmente pueden darse en la práctica. Concretamente, me refiero a todos los supuestos en los que el socio profesional persona física ostenta una participación inferior al 50% en el capital de la sociedad. En estos casos, entraríamos en las consabidas presunciones *iuris tantum* de la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, a las que me he referido anteriormente. Sin embargo, al tratarse de presunciones que admitirían prueba en contra, no es tan clara, ni objetiva, ni automática la calificación de la retribución como rendimiento de la actividad económica.<sup>186</sup>

---

<sup>185</sup> Véase el ejemplo que se expone al respecto en el apartado 3.2.3. del presente capítulo.

<sup>186</sup> A modo de ejemplo, piénsese en el siguiente caso: un socio persona física que ostenta en la sociedad profesional un porcentaje del 34% del capital social y que presta sus servicios profesionales a la misma bajo el horario y directrices establecidos por la sociedad y empleando

Es más, para acabar de complicar esta cuestión, el último párrafo del apartado primero de la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS prevé, en cuanto a las presunciones *iuris tantum* que contiene que “*En los supuestos en que no concurran las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.*”

Sin duda se trata de un párrafo de cierre que parece dejar en manos de la Administración la decisión de si el socio profesional debe estar incluido o no en el RETA, en función de si la Administración considera que éste dispone del control efectivo de la sociedad o no. Ello no sólo genera arbitrariedad e incertidumbre, sino que además se produce el nocivo efecto de que la calificación de los rendimientos percibidos por el socio quedaría también en manos de la Administración, pero no de la Administración Tributaria, sino de la Administración de la Tesorería de la Seguridad Social. Piénsese que sucedería si un socio profesional persona física que presta sus servicios a la sociedad y que tiene un porcentaje de participación inferior al 25% ha consignado en su declaración de IRPF rendimientos del trabajo por las retribuciones percibidas de su sociedad por sus servicios profesionales. Dicha declaración es objeto de comprobación y la Administración Tributaria no entra a cuestionar la calificación de los rendimientos. Paralelamente, la Administración de la Tesorería de la Seguridad Social estima que dicho socio tiene control efectivo en la sociedad y que por tanto, debe estar incluido en el RETA, ¿qué se supone que deberá hacer en ese caso el socio profesional?, ¿debe rectificar su declaración de IRPF y cambiar la calificación de los rendimientos?, ¿deberá ser la Administración Tributaria quien corrija la calificación a través de una regularización? En caso de ser así, sin duda la colaboración y comunicación entre la Administración Tributaria y la Administración de la Tesorería de la

---

para ello los medios de la sociedad. En este caso, a priori, de conformidad con la presunción contenida en la letra b) de la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, dicho socio debería estar incluido en el RETA. Con todo, es evidente que en el caso que nos ocupa se darían las circunstancias de dependencia y ajenidad. Estando el socio incluido en el RETA, a la luz del artículo 27.1, párrafo tercero, de la LIRPF, éste percibiría rendimientos de actividades económicas, sin embargo, a efectos del IRPF, lo coherente sería calificar las rentas percibidas por dicho socio como rendimientos del trabajo en virtud de las notas de dependencia y ajenidad.

Seguridad Social, deberá ser ágil y fluida, lo cual no deja de presentar algunas dificultades en la práctica.

¿Cómo es posible que una calificación tributaria pueda acabar recayendo en una Administración que no es la Administración Tributaria? Esta es la terrible consecuencia de efectuar una remisión a una normativa propia de otra disciplina jurídica en vez de incluir en el redactado de la norma tributaria los requisitos y circunstancias bajo las que se quiere calificar las rentas como rendimientos de actividades profesionales. A través de la remisión genérica contenida en el artículo 27.1 de la LIRPF (“[...] *tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial [...]*”), el legislador se evita el tener que reproducir los requisitos en la norma tributaria, adaptarlos a los casos a contemplar en el ámbito tributario y a tener que actualizarlos en caso de que se den modificaciones en la normativa de la Seguridad Social. Vía remisión genérica el legislador simplifica el proceso pero descuida la técnica legislativa y olvida que no siempre lo que resulta aplicable en una determinada disciplina jurídica es igualmente aplicable en otra. La cohesión del ordenamiento jurídico no se logra sustituyendo la definición de conceptos y calificaciones propias de un área jurídica por remisiones a conceptos y calificaciones de otras áreas jurídicas. Las remisiones sin matices, sin adaptaciones y sin revisiones, habitualmente generan más inseguridad al contribuyente y complican en vez de simplificar.

En cualquier caso, lo que queda claro es que para los supuestos en los que el socio profesional persona física ostenta una participación inferior al 50% en el capital de la sociedad, la norma contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, no da una solución automática, por lo que se sigue en una situación de prueba indiciaria en la que, cabe plantear si junto con la valoración de las presunciones *iuris tantum* de la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, se deberá volver a tener en cuenta la existencia de los tradicionales requisitos de ordenación por cuenta propia y existencia de medios

de producción para poder calificar correctamente los rendimientos percibidos por el socio profesional.

En este sentido, es relevante analizar cómo encaja este párrafo tercero previsto para el caso de los servicios profesionales en la tradicional norma de calificación del artículo 27: ¿se ha de entender que sustituye los requisitos de ordenación por cuenta propia y medios de producción para el caso de servicios profesionales, por lo que dichos requisitos dejarían de tener relevancia ni exigirse en el supuesto de los servicios profesionales?, ¿o simplemente los complementa, y sigue siendo necesario que se dé la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción?

Del tenor literal del precepto, que empieza con la locución “no obstante”, cabe entender que a pesar de lo señalado en los anteriores párrafos del artículo 27.1 de la LIRPF, en los que se hace referencia a la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción como requisitos esenciales para la calificación de los rendimientos de actividades económicas, en el caso de los servicios profesionales prestados por socios a sus sociedades<sup>187</sup> se prevé una norma que omite de forma expresa los requisitos anteriores y se formula con independencia de los mismos. Con todo, probablemente ello se deba a que el legislador entiende que en caso de inclusión en el RETA por existir control efectivo por parte del socio profesional en la sociedad, la concurrencia de ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción ya se produce implícitamente, de forma que sería innecesario entrar a analizar y probar la existencia de dichos requisitos; la retribución percibida se califica como rendimiento de actividad económica de forma automática. En este sentido, el legislador no parece contemplar la inclusión en el RETA como un mero requisito formal, sino que equipara dicha circunstancia a la existencia de control efectivo en la sociedad (control que excluiría la dependencia y ajenidad, por lo que se daría la ordenación por cuenta propia), siendo éste el elemento

---

<sup>187</sup> Nótese que el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF se refiere a “rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe”, por lo que, en caso de no ser socio de la sociedad para la que se prestan los servicios profesionales, a efectos de su calificación se deberá acudir al primer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF y analizar, en su caso, la existencia de los requisitos de ordenación por cuenta propia y medios de producción.

que fundamenta la regla objetiva de calificación fiscal de los servicios profesionales prestados por los socios personas físicas a su sociedad.

Sin embargo, *a sensu contrario*, ¿cabe afirmar que en caso de que el socio profesional no cumpla las condiciones de inclusión en el RETA, ello implica que carece de control efectivo en la sociedad y que automáticamente la retribución que perciba por la prestación de servicios profesionales a su sociedad debe calificarse como rendimiento del trabajo?, ¿o por el contrario en este caso, pese a no aplicar la norma específica prevista en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, ello no necesariamente excluye la calificación de rendimientos de actividades económicas, siendo entonces necesario analizar la existencia de ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción en los términos expuestos en los anteriores apartados de este trabajo?

De la norma no se infiere una respuesta clara a esta cuestión.

En realidad, lo ideal para que la norma específica de calificación para servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad, fuese plenamente eficaz y eficiente, sería que se configurase como una norma objetiva y excluyente; de modo que, en caso de cumplirse la condición indicada, inclusión en el RETA, la retribución se calificase como rendimiento de actividades económicas, y en caso de no cumplirse la condición indicada, dicha calificación se excluyera y, por tanto, la retribución se calificase en todo caso como rendimiento del trabajo. Siendo así, salvando las dificultades en determinados casos de determinar la inclusión o no en el RETA, la calificación fiscal en el caso de servicios profesionales sería clara y se lograría una mayor seguridad jurídica frente a la situación de tener que analizar si se dan o no los requisitos de ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción, que, como ya se ha visto en los apartados anteriores del presente trabajo, son especialmente complejos de analizar en el caso de los servicios profesionales.

Con todo, teniendo en consideración el criterio administrativo y jurisprudencial que se ha venido aplicando en la calificación de los rendimientos derivados de

la prestación de servicios profesionales socio-sociedad, me inclino a pensar que la interpretación que hará la Administración Tributaria al respecto será la de entender que en defecto de aplicación de la norma específica para servicios profesionales del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, resultará de aplicación la norma general para servicios prevista en el primer párrafo del citado precepto, por lo que volverían a cobrar relevancia los requisitos de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción para determinar la calificación de la retribución percibida por el socio profesional que presta servicios profesionales a su sociedad. De hecho, en los casos en los que sea controvertida la aplicación de las presunciones *iuris tantum* de la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, es probable que se empleen dichos factores para probar si hay o no control efectivo por parte del socio, y por tanto, inclusión o no en el RETA, y en consecuencia, calificación o no de la retribución percibida como rendimiento de actividades económicas. Si ello es así, el avance en esta materia y la luz que se pretendía arrojar con la norma especial para servicios profesionales contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, será más bien poca.

Al respecto, cabe destacar, y posiblemente ello sea prueba de la falta de luz en torno a esta nueva norma de calificación, que la Administración Tributaria ya se ha visto obligada a pronunciarse a través de una nota, acerca del impacto en sede del IVA, de la norma prevista en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF. Concretamente, se trata de la Nota de fecha 10 de febrero de 2015, emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria, que lleva por título/asunto: "Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014".<sup>188</sup>

La citada Nota resulta, a mi modo de ver, ciertamente sorprendente. Y es que, si bien considera que la inclusión del socio profesional persona física en el

---

<sup>188</sup> La citada Nota puede consultarse en la página web: <http://www.cgsm.es/novedades-legislativas/incidencia-iva.pdf>



RETA, y por tanto, la calificación como rendimientos de actividades económicas de las rentas por éste percibidas, constituye un indicio de la existencia de actividad profesional y, de la consecuente sujeción al IVA de los servicios profesionales prestados, señala, la citada Nota, que ello es un mero indicio y que no puede entenderse automáticamente que el socio profesional persona física sea sujeto pasivo a efectos del IVA.<sup>189</sup>

En este sentido, me sorprende la clara contradicción, que parece desprenderse de la Nota, en cuanto a la calificación en sede de tributación directa e indirecta, de los rendimientos percibidos por el socio profesional persona física.

Me explico.

De conformidad con lo expuesto anteriormente, el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF establece como requisito para la calificación de rendimientos de actividades económicas de las rentas percibidas por el socio profesional persona física que presta servicios profesionales a su sociedad, la inclusión de dicho socio en el RETA. A su vez, dicha inclusión se produce cuando se entiende que el socio tiene el control efectivo de la sociedad. Así pues, el legislador parece entender que tener el control efectivo de la sociedad, excluye los conceptos de dependencia y ajenidad, por lo que cabe afirmar que en caso de tener el control efectivo de la sociedad, los servicios profesionales que el socio realiza para su sociedad se llevarían a cabo a través de la ordenación por cuenta propia del socio. De ahí que, precisamente, la LIRPF, en este caso, sustituya los requisitos de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción en sede del socio por la inclusión en el RETA a efectos de

---

<sup>189</sup> Literalmente la Nota “Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014”, de fecha 10 de febrero de 2010, emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria, señala en su pág. 4, en el apartado “Conclusiones” que: *“El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el 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; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.”*

calificar los rendimientos percibidos como rendimientos de actividades profesionales.

Sin embargo, en sede del IVA, señala la citada Nota, que a efectos de determinar la sujeción o no al impuesto de los servicios profesionales prestados por el socio, lo relevante es analizar el carácter independiente<sup>190</sup> con el que se lleva a cabo la prestación de servicios, y determinar si los servicios son prestados por cuenta propia o en el marco de una relación laboral, en cuyo caso no estaría sujetos al impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 7, apartado 5º de la LIVA. Es decir, que con independencia de la inclusión en el RETA y de la calificación en sede del IRPF de las rentas percibidas por el socio como rendimientos de actividades económicas, a efectos del IVA deviene necesario analizar cada caso concreto con el fin de determinar la existencia de ordenación por cuenta propia de factores de producción (en cuyo caso habría sujeción a IVA de los servicios profesionales prestados por el socio y obligación de facturar repercutiendo el impuesto), o bien la existencia de dependencia y ajenidad (en cuyo caso no habría sujeción al impuesto, ni consecuente repercusión del mismo).<sup>191</sup>

Siendo así, parece desprenderse de la Nota de fecha 10 de febrero de 2015, que podría darse el caso en que a efectos del IRPF la calificación de las rentas percibidas por el socio profesional que presta servicios profesionales fuese la de rendimientos de actividades económicas, al haber inclusión en el RETA y presuponerse la ordenación por cuenta propia; y que, en cambio, a efectos del IVA se considerase que existe dependencia y ajenidad, por lo que los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad no estarían sujetos a IVA<sup>192</sup>.

---

<sup>190</sup> Véase el apartado 3.3.3, letra c) del presente capítulo en el que se define el concepto “carácter independiente” tal como lo concibe la normativa y jurisprudencia comunitaria, así como la jurisprudencia española y la Administración Tributaria.

<sup>191</sup> En este mismo sentido se había pronunciado la Comisión Europea ante una cuestión formulada por las autoridades españolas en la Comisión de IVA en sus *working papers* nº 786 y 799, de enero y julio de 2014.

<sup>192</sup> En este sentido, se pronuncian, entre otros, CASTRO DE LUNA, M.J., en *Tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los administradores y socios de una entidad. Análisis de posibles situaciones: especial consideración a las retribuciones percibidas por los socios de sociedades profesionales*, Quincena Fiscal, Nº 15, 2016; y, GÓMEZ BARRERO, C., *Sujeción al*

Es más la propia Nota indica en este caso, cómo debería realizarse la declaración censal de alta en la actividad (modelo 036) ya que al obtener rendimientos de actividades económicas, el alta en la actividad sería obligatoria para el socio profesional persona física con independencia de realizarse operaciones no sujetas al IVA.<sup>193</sup>

Sorprende en sobremanera este planteamiento, puesto que, la propia Nota, se remite a los conceptos de ajenidad y dependencia, entendidos a partir de la normativa laboral y de los indicios señalados por la jurisprudencia, siendo dichos conceptos, precisamente, a partir de los cuales se define por exclusión el concepto de ordenación por cuenta propia de factores de producción. De ahí, que no deje de ser cuanto menos curioso, que en una misma situación, pueda entenderse que a efectos del IRPF exista ordenación por cuenta propia y en cambio a efectos del IVA no, máxime cuando los criterios interpretativos aplicados por la Administración Tributaria para determinar la existencia o no de ordenación por cuenta propia de factores de producción, son los mismos en sede de ambos tributos, ya que en ambos casos se parte de conceptos e indicios propios de la normativa laboral. Sin duda la incongruencia es más que patente.

Cierto es, que cabe la posibilidad de que el contribuyente esté incluido en el RETA y sin embargo no necesariamente sea sujeto pasivo de IVA. Ello sucedería, a modo de ejemplo, en el caso de los administradores de una sociedad. Éstos se encuentran vinculados a la sociedad a través de un vínculo mercantil y no laboral (como se expondrá en mayor detalle en el siguiente apartado del presente capítulo), por lo que el régimen de cotización en el que estarían incluidos es el RETA. Sin embargo, en este caso, las rentas percibidas por la prestación de servicios de administración se califican a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo, no como rendimientos de actividades

---

*IVA de los socios de sociedades profesionales*, Estrategia financiera, nº 339, 2016, págs. 70-74.

<sup>193</sup> Véase Nota “Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014”, de fecha 10 de febrero de 2010, emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria, apartado “Conclusiones”, pág. 4.

económicas. Y es que, en este supuesto, aunque no exista una relación laboral entre el administrador y la sociedad, tampoco se puede apreciar la existencia de ordenación por cuenta propia en la prestación de los servicios de administración, que se encuentran presididos por la representación orgánica y la actuación por cuenta de la sociedad que conlleva el propio cargo de administrador. Esta falta de existencia de ordenación por cuenta propia se contempla tanto en sede del IRPF (de ahí que no se califiquen las rentas percibidas como rendimientos de la actividad económica) y también en sede del IVA (no quedando sujetos a tributación los servicios de administración)<sup>194</sup>. En este caso, es cierto que la inclusión en el RETA no implica necesariamente la sujeción a IVA, pero no es menos cierto que existe coherencia en la calificación jurídica que se efectúa en sede de tributación directa e indirecta.

Por tanto, desde mi punto de vista, la Nota de fecha 10 de febrero de 2015, resulta criticable de base, por contemplar como posible una clara incongruencia interna del ordenamiento tributario y una falta de coordinación en el ámbito de la tributación directa y de la tributación indirecta en la aplicación de conceptos idénticos, definidos, en ambos ámbitos, a partir de los mismos criterios. En este sentido, el legislador debería tratar de dotar de la mayor coherencia posible a nuestro ordenamiento tributario, y ello en aras a facilitar su aplicación tanto por parte de los contribuyentes como por parte de la Administración Tributaria, e incrementar así la seguridad jurídica.

Y es que, si bien es lógico que ordenamientos con finalidades tan dispares como lo son el laboral y el tributario, no estén perfectamente coordinados, ya que los principios que los inspiran y los objetivos que pretenden son distintos; lo que carece de toda lógica es que el propio ordenamiento tributario no guarde coherencia interna y que se den discrepancias en cuanto a conceptos (a mayor abundamiento, no de origen tributario) empleados en la normativa de los distintos tributos.

---

<sup>194</sup> Este planteamiento se detalla en el apartado 3.3. del presente capítulo en el que se analiza ampliamente la calificación jurídica, tanto en sede de tributación directa como de tributación indirecta, de los servicios de administración prestados por el socio persona física a su sociedad.

En este sentido, la Nota de fecha 10 de febrero de 2015, justifica la incongruencia entre la interpretación a efectos del IRPF y a efectos del IVA, aludiendo al hecho de que el concepto de empresario o profesional es un concepto armonizado a nivel europeo, hallándose su origen en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, por lo que *“el tratamiento fiscal nacional de los ingresos percibidos por el contribuyente no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Directiva de IVA.”*<sup>195</sup>

Ciertamente, el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo, y de hecho, la armonización fiscal global en Europa, tanto en materia de tributación directa como indirecta, es uno de los ambiciosos objetivos en los que los correspondientes organismos de la UE vienen trabajando desde hace mucho tiempo<sup>196</sup>. Siendo ello así, lo ideal sería empezar por armonizar los ordenamientos tributarios internos de los Estados miembro, entendiendo por “armonizar”, asegurar que los conceptos no tributarios que se empleen en las normativas de los distintos impuestos se interpreten de la misma manera tanto en unos tributos como en otros. Dicho de otro modo, y centrándome en cuanto al supuesto que nos ocupa, que el concepto de “ordenación por cuenta propia” se entienda de igual modo a efectos del IVA que del IRPF. No en vano, la normativa y jurisprudencia comunitarias, identifican dicho concepto con el ejercicio de la actividad de forma independiente, entendiendo que ésta se ejerce de forma independiente cuando su ejercicio no viene presidido por las

---

<sup>195</sup> Nota “Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014”, de fecha 10 de febrero de 2010, emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria, apartado “Conclusiones”, pág. 4.

<sup>196</sup> Al respecto, véase MATA SIERRA, M.T., *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 30.

notas de subordinación y dependencia.<sup>197</sup> En definitiva, acuden a los mismos parámetros a los que se acude en sede del IRPF para definir dicho concepto.<sup>198</sup>

Luego, si la definición del concepto es en esencia la misma, ¿cómo es posible que pueda apreciarse la existencia de ordenación por cuenta propia en sede de tributación directa, y no en sede de tributación indirecta, en un mismo supuesto de hecho?<sup>199</sup>

Es evidente que las piezas de este rompecabezas no encajan. Tal vez el motivo sea que el legislador ha pretendido abarcar demasiado. Por un lado, en el IRPF interesa calificar las rentas percibidas por los socios profesionales por la prestación de servicios profesionales a sus sociedades, en todo caso, como rendimientos de actividades económicas, al igual que se calificarían las rentas si el profesional desarrollase la actividad de forma individual y no a través de una sociedad profesional (persiste el eterno recelo hacia las sociedades profesionales vs. las sociedades con actividades empresariales). Por otro lado, a efectos de la normativa de la Seguridad Social, se pretende que el socio profesional esté incluido en el RETA ya que ello contribuye a reforzar la idea de inexistencia de relación laboral con la sociedad, obliga a una mayor cotización, y evita pagos de indemnizaciones según normativa del ET en caso de despido del socio, solicitud de prestaciones sociales tales como el paro... etc. Y por

---

<sup>197</sup> Así se desprende claramente de la Nota “Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014”, de fecha 10 de febrero de 2010, emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria, págs. 1-3

<sup>198</sup> Véase el apartado 3.2.3 del presente capítulo.

<sup>199</sup> Nótese a estos efectos cuan polémica es esta cuestión que ha suscitado un debate doctrinal en el que el único punto de consenso radica en la necesidad de clarificar la norma. A modo de ejemplo, cabe citar a CAAMAÑO ANIDO, que considera que la única interpretación que cabe efectuar es la de entender que en el caso del artículo 27.1 párrafo tercero de la LIRPF, si los rendimientos se califican como rendimientos de actividades económicas deben quedar sujetos a IVA. CAAMAÑO ANIDO, M.A, *Efectos colaterales de la nueva calificación de las rentas percibidas por los socios profesionales...*, (<http://blog.ccsabogados.com/?p=771>), 2015. Por el contrario, frente a esta postura, sostiene, GARCÍA NOVOA que las retribuciones percibidas por los socios profesionales y calificadas como rendimientos de actividades económicas en virtud de la sujeción al RETA del socio no deben quedar sujetas al IVA. Véase, GARCÍA NOVOA, C., *El IVA en las retribuciones de los socios profesionales y la reforma del IRPF*, Colegio de Economistas de Pontevedra, Boletín Enero-Febrero-Marzo, 2015.

último, a efectos del IVA, la sujeción o no de los servicios prestados por el socio queda abierta en función de la existencia de carácter independiente en el ejercicio de la actividad profesional, ya que así no se contradicen los mandatos comunitarios y la Directiva del IVA. Pretender aunar todos estos objetivos sin caer en la incongruencia del sistema es, sin duda alguna, misión imposible. Y ello es, precisamente, lo que se pone de manifiesto tras la lectura de la Nota analizada.

Quizá, una respuesta a este galimatías sea el considerar que la inclusión en el RETA del socio profesional persona física que presta servicios profesionales para su sociedad, no supone necesariamente la existencia de ordenación por cuenta propia del socio prestador de los servicios. De este modo, con independencia de la inclusión o no en el RETA, se haría necesario tanto a efectos del IVA como del IRPF analizar la existencia de ordenación por cuenta propia, entendiéndose dicho concepto de igual modo en ambos tributos, esto es, por exclusión de las notas de dependencia y ajenidad.

Siendo así, dado que, con independencia de la inclusión en el RETA, en sede del IVA se prevé que pueda no haber ordenación por cuenta propia en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, lo coherente en IRPF sería prever que pese a la inclusión en el RETA, pudiera suceder lo mismo, lo cual debería llevar a la calificación de las rentas percibidas por los servicios prestados como rendimientos del trabajo, y no como rendimientos de actividades económicas. Sin embargo, ello, que sería coherente con la interpretación a efectos del IVA, sería claramente contrario al párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, y se pondría de manifiesto que pese a la inclusión obligatoria en el RETA de conformidad con lo previsto en la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, continuaría siendo más que discutible la existencia de ordenación por cuenta propia en determinadas situaciones, lo cual sería equivalente a afirmar no sólo que la previsión del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF no arroja ninguna luz en materia de calificación de rendimientos obtenidos por la

prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, sino que dicho párrafo no tendría efecto alguno.<sup>200</sup>

Son, por tanto, muchas las incógnitas que plantea la norma de calificación específica para los servicios profesionales contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, en aras a valorar si realmente se trata de una norma que aclara y solventa la polémica calificación de las retribuciones percibidas por el socio profesional. Dado lo reciente de la modificación de la LIRPF en virtud de la cual se ha introducido este tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, habrá que ver cómo aplica este párrafo la Administración Tributaria en el futuro, especialmente a la luz de la Nota de fecha 10 de febrero de 2015<sup>201</sup>, y cómo se pronuncian al respecto los Tribunales.

Al respecto, la que suscribe estas líneas considera que el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF no logra su propósito inicial de arrojar seguridad jurídica a la calificación de los rendimientos percibidos por el socio profesional persona física por la prestación de servicios profesionales a su sociedad. Y ello, por cuanto que se trata de una norma que adolece de una falta de claridad en su redacción, al remitirse a la normativa de la Seguridad Social y concretamente, a supuestos regulados bajo presunciones *iuris tantum*, que admiten prueba en contra. Adicionalmente a ello, el redactado de la norma no especifica ni aclara si en caso de no darse la inclusión en el RETA del socio profesional, ello supone automáticamente que los rendimientos percibidos por

---

<sup>200</sup> A estos efectos, debe destacarse la interpretación que efectúa DURAN-SINDREU BUXADÉ y que se alinea con la idea de entender que la mera inclusión en el RETA no es motivo suficiente para considerar que deban calificarse los rendimientos percibidos como rendimientos de la actividad económica. En este sentido, señala el autor que para que cobre pleno sentido la previsión contenida en el artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF, la inclusión en el RETA debe ser necesaria a los efectos de que el socio persona física pueda prestar los servicios profesionales y no por el hecho de tener un determinado grado de control efectivo de la sociedad. El autor sustenta su idea en la interpretación literal del precepto y concretamente en la interpretación del aserto “a este efecto” que el mismo contiene. Dicha interpretación le lleva a concluir que el ámbito de aplicación del tercer párrafo del artículo 27.1, se limitaría a las sociedades acogidas a la LSP, dado que ese es el único supuesto en que devendría obligatoria la inclusión en el RETA por el mero hecho de ejercer una actividad profesional. DURAN-SINDREU BUXADÉ, A., *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*, 2015, págs.156-157

<sup>201</sup> A estos efectos, señalar que la Administración Tributaria, se ha pronunciado en el mismo sentido que el expuesto en la nota en algunas consultas vinculantes, entre las que destaca la Consulta Vinculante nº V1148-15, de fecha 13 de abril de 2015, especialmente completa y sólidamente fundamentada en la interpretación comunitaria.



el mismo por la prestación de servicios profesionales deban calificarse como rendimientos del trabajo por exclusión o no. Además, el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF no halla fácil encaje con la normativa aplicable en cuanto a sujeción al IVA de la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física, generando más confusión al respecto.

En este sentido, hubiera sido más conveniente que el redactado del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, en vez de remitirse a la inclusión en el RETA, se hubiera referido a cuándo debe entenderse que existe “ordenación por cuenta propia” en el caso específico de la prestación de servicios profesionales por el socio profesional persona física, listando las circunstancias concretas en las que se entiende a efectos tributarios que el socio profesional actúa ordenando por cuenta propia medios de producción, y estando dichas circunstancias recogidas explícitamente en la norma, y no con carácter de presunciones *iuris tantum*. Ello supondría acotar y definir en la propia norma tributaria el concepto jurídico indeterminado de “ordenación por cuenta propia” para el caso concreto de la prestación de servicios profesionales por el socio profesional persona física a su sociedad, lo cual, sin duda, comportaría mayor seguridad jurídica al contribuyente que el actual redactado de la norma.

### **3.3. Socios que prestan servicios de administración y/o servicios de alta dirección a la sociedad; ¿confusión de roles?**

#### **3.3.1. Cuestión que se plantea**

Adicionalmente a la prestación de servicios profesionales a su sociedad, dado que, como se apunta en apartados anteriores, el perfil habitual de socio en las sociedades profesionales es el “socio-profesional-empresario” implicado en la gestión de la sociedad y la toma de decisiones en la misma, suele suceder que los socios profesionales personas físicas son quienes a su vez detentan los cargos de administración de la sociedad. Puede haber casos de sociedades profesionales en que el administrador sea un tercero ajeno a la actividad

profesional sin embargo, ello no es lo más habitual en la práctica, y casi siempre sucede en sociedades profesionales de grandes dimensiones más cercanas a la empresa multinacional, y no en el caso de pequeñas y medianas sociedades profesionales.

Siendo ello así, se hace necesario analizar la problemática relativa a los servicios de administración y alta dirección, que si bien no es exclusiva de las sociedades profesionales, sí que se trata de una problemática que les afecta especialmente dado lo habitual que es en este tipo de sociedades, que confluya la figura del socio profesional, la del administrador y la del alto directivo o gerente en una misma persona física.

### **3.3.2. El concepto de administrador y de alto directivo. Teoría del vínculo**

#### ***a) Exposición de la normativa vigente***

Huelga decir que las sociedades mercantiles que tienen personalidad jurídica propia, claramente diferenciada de sus socios, requieren de una representación por parte de personas físicas para poder actuar e intervenir en el mercado. Esta función de representación es la que cumple el órgano de administración de la sociedad que puede tener forma simple (administrador único, administradores mancomunados, administradores solidarios...) o compleja (consejo de administración), así lo estipula el artículo 209 del TRLSC al indicar que *“Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley.”*<sup>202</sup>

---

<sup>202</sup> A estos precisar que las sociedades profesionales acogidas a la LSP, se rigen en todo aquello no regulado en dicha norma, por las previsiones contenidas en el TRLSC en función de la forma social adoptada. En este sentido, en materia de órganos de administración, la LSP únicamente señala en su artículo 4.3 que: *“Igualmente habrán de ser socios profesionales como mínimo la mitad más uno de los miembros de los órganos de administración, en su caso, de las sociedades profesionales. Si el órgano de administración fuere unipersonal, o si existieran consejeros delegados, dichas funciones habrán de ser desempeñadas necesariamente por un socio profesional. En todo caso, las decisiones de los órganos de administración colegiados requerirán el voto favorable de la mayoría de socios profesionales, con independencia del número de miembros concurrentes.”*

Sin embargo, el administrador no es el único con capacidad de ejercer poderes inherentes a la titularidad jurídica de la sociedad, sino que también entra en escena otra figura relevante: el alto directivo. Éste, a diferencia del administrador, no ostenta la representación orgánica de la sociedad, su grado de representación y responsabilidad en cuanto a la actuación de la sociedad es menor, sin embargo, puede actuar con plena autonomía y capacidad en la toma de decisiones, eso sí bajo la supervisión del órgano de administración. En atención precisamente a los rasgos indicados, estas dos figuras se regulan bajo normativas muy distintas. Mientras que el órgano de administración queda sujeto a las estipulaciones propias de la normativa mercantil, al integrarse orgánicamente en la sociedad<sup>203</sup>; el alto directivo mantiene con la sociedad una relación de dependencia y ajenidad<sup>204</sup>, y por ello, dicha figura queda regulada en la normativa laboral.

A estos efectos, el artículo 1 del TRLET que define el ámbito de aplicación de la norma, señala claramente en su apartado primero que *“La presente Ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario.”* Asimismo, puntualiza en su apartado 3, letra c), que queda excluida del ámbito regulado por la citada norma, la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo.<sup>205</sup> Por tanto, dada esta exclusión cabe afirmar

---

<sup>203</sup> En palabras de GARCÍA NOVOA, *“La representación orgánica supone la posibilidad de que ciertas personas físicas (o jurídicas representadas a su vez por personas físicas) actúen en la gestión de sociedades de modo que sus actos se consideran actos de la persona jurídica representada, como si la misma sociedad actuara, [...]”*. GARCÍA NOVOA, C., *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, pág. 110.

<sup>204</sup> Entendidas en los términos expuestos en el epígrafe anterior.

<sup>205</sup> Del mismo modo, se excluye del ámbito de aplicación de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, la actividad que se limita pura y simplemente al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad, tal como señala el artículo 2, letra b) de la

que la actividad de administración societaria cae en el ámbito de regulación de la normativa mercantil.<sup>206</sup>

Por otra parte, el TRLET, establece en su artículo 2.1.a) que recibe la calificación de relación laboral especial la del personal de alta dirección no incluido en el anteriormente citado artículo 1.3.c). De ello se deduce que la normativa laboral efectúa una clara distinción entre el cargo de administrador, que responde a un vínculo mercantil, y el cargo de alto directivo que responde a un vínculo laboral especial que se regula en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de Alta Dirección.

Concretamente, señala el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, que se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad, estando únicamente limitados por los criterios e instrucciones directas que provengan de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

Es decir, que un alto directivo se define por tener poder de acción autónomo en relación a la consecución de los objetivos de la sociedad pero eso sí, supeditado a las instrucciones del administrador u órgano de administración de la misma. La diferencia entre la figura del alto directivo y del administrador está, pues, claramente establecida en la citada norma, y por si el redactado no fuera suficientemente claro, el artículo 1.3 del Real Decreto 1382/1985, vuelve a señalar que se excluye de su ámbito de aplicación “[...] *la actividad delimitada en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores.*”, es decir, la actividad de

---

citada norma. De ahí que no quepa duda alguna de que la actividad de administración societaria se regula en sede del Derecho Mercantil y no del Laboral.

<sup>206</sup> Es más, a estos efectos, precisar que en aquellos casos en los que además de ostentar el cargo de administración se tenga el control efectivo de la sociedad en los términos establecidos en la Disposición Adicional Vigésimoséptima del TRLGSS, la relación mercantil queda amparada por lo dispuesto en la Ley 20/2007, de 11 de julio, que regula el Estatuto de del Trabajo Autónomo, tal como señala la citada norma en su artículo 3.1.

administración societaria, para la que no se entiende que exista relación laboral especial, sino mercantil.

En este sentido, señala el artículo 233 del TRLSC que corresponde a los administradores (en la forma determinada por los estatutos: administrador único, administradores solidarios, mancomunados, consejo de administración... etc.), la representación de la sociedad, la cual se extiende a todos los actos comprendidos en el objeto social de la sociedad (artículo 234.1 del TRLSC), siendo ésta su función principal, que se traduce en una serie de facultades y deberes contenidos en la norma mercantil.

Por tanto, la definición de las funciones del alto directivo se contienen en la normativa laboral, mientras que la definición de las funciones de administrador se contienen en la normativa mercantil.

Sin embargo, emplear como criterio diferencial entre la figura del administrador y la del alto directivo, la tipología de funciones desempeñadas por uno y otro, resulta inútil e inoperativo puesto que la legislación no efectúa una enumeración o delimitación concreta de funciones en este sentido. Siendo así, dado que en ambos casos se llevan a cabo funciones inherentes a la titularidad jurídica de la empresa, dichas funciones pueden llegar a ser coincidentes, dificultando la delimitación de una y otra figura.

### ***b) Exposición de la teoría jurisprudencial del vínculo***

Ante esta dificultad, en aras a diferenciar ambas figuras, la jurisprudencia parte de un criterio formal, cual es el vínculo existente con la sociedad y la posición ocupada en el seno de la misma, y ello con independencia de las concretas funciones llevadas a cabo. De tal modo que, si el vínculo con la sociedad resulta de la integración orgánica en la misma al formar parte del órgano de administración, se considera que la relación es mercantil; por el contrario, en

caso de no existir integración orgánica, la relación se considerará laboral, y ello sin entrar en el análisis concreto de las funciones desarrolladas.<sup>207</sup>

Ahora bien, partiendo de este planteamiento, los Tribunales han desarrollado una línea jurisprudencial, la denominada “Teoría del vínculo”<sup>208</sup>, consistente en entender que ante la imposibilidad de deslindar el contenido concreto de las funciones correspondientes al cargo de administrador respecto de las funciones correspondientes al cargo de alto directivo, en aquellos casos en los que ambas figuras coincidan en una misma persona física, debe considerarse que la relación mercantil derivada del cargo de administrador es incompatible con la relación laboral especial derivada del cargo de alto directivo.

Dicho de otro modo, el TS considera que no es posible mantener un doble vínculo, mercantil y laboral de alta dirección, con una entidad de forma simultánea, por lo que en caso de concurrir en la misma persona una relación orgánica y una relación laboral de alta dirección, el vínculo mercantil absorbería las funciones propias de la relación laboral de alta dirección que quedaría eliminada.<sup>209</sup> Únicamente se prevé el caso de compatibilidad cuando la relación laboral que concurre con la relación mercantil sea una relación laboral común y

---

<sup>207</sup> Así se pronuncia VAL TENA al afirmar que “Es, por tanto, el vínculo y la posición que ocupa en la organización de la sociedad –y no la actividad desplegada, que puede ser similar si el personal de alta dirección está provisto de amplios poderes- lo que caracteriza y distingue al consejero o administrador societario, de manera que si existe una relación de integración orgánica en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación será mercantil y no laboral.” VAL TENA, A.L., *Consejero Delegado y alto directivo: sobre la incompatibilidad de simultanear en la misma empresa dos cargos directivos*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Vol. 5, Nº 10, Febrero 2013, págs. 195-205

<sup>208</sup> En relación al origen y evolución de la jurisprudencia del TS en cuanto a esta materia, véase MARÍN DE LA BÁRCENA, F., *Compatibilidad de la retribución como administradores y altos cargos de sociedades de capital: comentario a la STS 1ª de 24 de abril de 2007 (RJ 2007, 2418)*, Revista de derecho de sociedades, Nº 30, 2008, págs. 421-435

<sup>209</sup> En este sentido, nótese que la teoría va alineada con la interpretación literal del artículo 2.1.a) del TRLET, por cuanto que señala el citado precepto que se considerarán relaciones laborales de carácter especial “La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)”, por tanto, *a sensu contrario*, se excluye de la relación laboral especial al personal de alta dirección incluido en el artículo 1.3.c) del TRLET, es decir, al personal de alta dirección que ostenta a su vez cargos de administración.

no de alta dirección<sup>210</sup> puesto que en ese caso no existiría equivalencia entre las funciones desempeñadas en el marco de la relación laboral común y las desempeñadas en la relación mercantil de administración. A modo de ejemplo, se trataría del caso de un consejero (relación orgánica, por tanto, vínculo mercantil) que a su vez, desarrolla funciones de dirección de un departamento concreto de la empresa (marketing, operaciones, finanzas... etc.) o incluso cuando ocupa también algún cargo especializado.

Esta doctrina del TS halla su origen en la STS de 29 de septiembre de 1988, Sala de lo social, (RJ\1988\7143), y resulta a fecha de hoy una doctrina sólida y firme que se ha confirmado en numerosos pronunciamientos.<sup>211</sup> Con todo, cabe precisar que, si bien esta teoría del vínculo, está claramente consolidada en la jurisprudencia del TS<sup>212</sup>, ha suscitado y suscita polémica doctrinal, especialmente en el ámbito tributario puesto que a raíz de la misma se han creado múltiples problemas interpretativos.

---

<sup>210</sup> En palabras de RUIZ HIDALGO, *“Es decir, si un consejero o administrador realiza a través de un contrato de alta dirección las funciones propias de ese puesto, la relación que mantiene con la sociedad en este caso no puede calificarse como laboral, sino mercantil. Las funciones de administrador o consejero absorben las de alta dirección, con independencia de que el consejero esté dado de alta en la Seguridad Social como trabajador o que la empresa proceda a las retenciones del IRPF por las retribuciones abonadas como las de un trabajador más. Sin embargo, el mismo Tribunal reconoce que el consejero de una sociedad puede desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial que por sus características se configuren como una verdadera relación de trabajo. En este caso, la relación entre empresa y administrador se encuentra sujeta al Derecho Laboral, siempre que puedan calificarse de comunes u ordinarios, y nunca de trabajos de alta dirección.”* RUIZ HIDALGO, C., *La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad*, 2012, págs. 45-62

<sup>211</sup> Así se ha pronunciado el TS en diversas sentencias y entre las que destacan las siguientes: STS de 3 de junio de 1991, Sala de lo social (RJ\1991\5123); STS de 27 de enero de 1992, Sala de lo social (RJ\1992\76); STS de 20 de noviembre de 2002, Sala de lo social (RJ\2003\2699); STS de 17 de julio de 2003, Sala de lo social (RJ\2004\257); STS de 21 de abril de 2005, Sala de lo civil (RJ\2005\4132); STS de 12 de enero de 2007, Sala de lo civil (RJ\2007\671); STS de 26 de diciembre de 2007, Sala de lo social (RJ\2008\1777); STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ\2009\59); STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ\2009\453); STS de 21 de julio de 2011, Sala de lo social (RJ\2011\6824); STS de 16 de mayo de 2012, Sala de lo social (RJ\2012\6523); STS de 19 de junio de 2012, Sala de lo social (RJ\2012\8343); STS de 20 de noviembre de 2012, Sala de lo social (RJ\2013\1073); STS de 22 de diciembre de 2012, Sala de lo social (RJ\2012\245); y STS de 24 de febrero de 2014, Sala de lo social (RJ\2014\2507).

<sup>212</sup> Ciertamente existen sentencias que flexibilizan la rigidez de la doctrina del vínculo defendida por el TS pero se trata de sentencias procedentes de algunos Tribunales Superiores de Justicia. En este sentido, a modo de ejemplo, cabe citar la STSJ de Aragón, de 24 de marzo de 2010, (JT\2010\553) o la STSJ de Galicia, de 2 de junio de 2011 (JUR\2011\237401) (aunque ésta última ha sido anulada/casada).

### **c) Crítica de la doctrina científica**

En este sentido, la doctrina critica el automatismo y la aplicación generalizada de esta teoría tanto por parte de la Administración Tributaria, como por parte de la jurisdicción contencioso-administrativa, que prescinden del estudio de cada caso concreto, cuando lo realmente relevante es analizar si el administrador desempeña las funciones en el ejercicio de su cargo de administrador, o si por el contrario, las funciones propias de un cargo de alta dirección son desarrolladas con independencia del cargo de administrador ostentado, en cuyo caso no habría confusión entre la posición de alto directivo y la de administrador.

A modo de ejemplo, piénsese en el caso de los consejos de administración que designan consejeros delegados con funciones de supervisión, control, y toma de decisiones en la gestión del día a día de la sociedad. En estos casos, el resto de miembros del consejo detentan el cargo de administradores dada su pertenencia al consejo de administración, desempeñando funciones deliberativas, sin embargo, el consejero delegado, además de dicho cargo y de dichas funciones, asume una serie de funciones ejecutivas adicionales por expresa delegación del consejo. Precisamente en torno a esta reflexión, véase lo señalado por PAZ ARES RODRIGUEZ<sup>213</sup>, el cual afirma que la teoría del vínculo adolece de un claro defecto cual es el de ignorar las diferencias existentes entre dos supuestos muy distintos: el caso de las formas simples de administración de una sociedad (administrador único y administradores solidarios o mancomunados) y el caso de las formas complejas de administración de una sociedad (consejo de administración). Y es que, en este sentido, comenta el citado autor que frente a los casos de administrador único y administradores solidarios o mancomunados, en los que sí es evidente que las funciones directivas derivan o son inherentes al cargo de administrador; en el

---

<sup>213</sup> PAZ-ARES RODRIGUEZ, C., *El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, N<sup>o</sup>. 1, 2008; y también del mismo autor *Ad impossibilia nemo tenetur (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores)*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, N<sup>o</sup>. 2, 2009



caso de los consejos de administración en los que se nombra a un consejero delegado, tal como se apuntaba en los párrafos anteriores, no es tan evidente que la función directiva sea inherente a la condición de miembro del consejo. De hecho, en estos casos, la función ejecutiva que asume el consejero delegado, no deriva de su condición de consejero sino más bien de la “delegación” que en él efectúa el consejo, siendo únicamente inherente a su condición de consejero la función de supervisión que tienen todos los miembros del consejo. En este sentido, en la medida en que la teoría del vínculo sea de aplicación por igual a todos los supuestos por parte de los Tribunales, con independencia de si se está ante formas simples o compuestas de administración societaria, se estará generalizando sin entrar a considerar matices relevantes que llevarían a no aplicar dicha teoría en determinados casos como es el de los consejeros delegados.

Así pues, es más que cuestionada por parte de la doctrina la aplicación automática y directa de la teoría del vínculo a todos los supuestos, siendo necesario el análisis caso a caso,<sup>214</sup> y siendo de una importancia decisiva el valorar si se está ante un administrador, cuyo cargo de administración engloba determinadas funciones adicionales o más específicas (funciones ejecutivas) o si por el contrario se está ante un administrador tradicional cuyas funciones se limitan a las propias de su cargo (funciones deliberativas) pero que adicionalmente a su cargo de administrador, y con independencia del mismo, a su vez ostenta la posición de alto directivo en la compañía en una parcela de actividad perfectamente identificable y separada de su parcela de administración. No sería, por tanto, admisible, la aplicación automática que se está efectuando de esta teoría por parte de la Administración y la jurisprudencia.<sup>215</sup>

---

<sup>214</sup> En este sentido se ha pronunciado RUIZ HIDALGO, C., *La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad*, 2012

<sup>215</sup> En palabras de MATORRAS DÍAZ-CANEJA, “*En nuestra opinión esta construcción jurisprudencial, todavía hoy claramente dominante, resulta excesivamente formalista, desconocedora del elevado casuismo que la realidad muestra, y conduce a resultados injustos para el directivo-ejecutivo en buena parte de los casos, amén de propiciar la generación de un enriquecimiento injusto en provecho de la sociedad empleadora en multitud de situaciones.*” MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A., *Altos cargos y doble vínculo: crítica a los “excesos” de la doctrina del vínculo*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Vol. 3, Nº 3, Mayo, 2010, págs. 65-93

De hecho, la crítica doctrinal adquiere aún más sentido al remontarse al origen de la teoría del vínculo, ya que ésta nace como una medida antielusión pensada para impedir aquellos supuestos en los que se empleaba la figura de la alta dirección para retribuir de forma anómala a los administradores. En este sentido el criterio interpretativo que efectúa el TS pretendía evitar que las sociedades con grandes volúmenes y con socios inversores no involucrados en la gestión diaria, ocultaran a dichos socios el montante total de las retribuciones satisfechas a los administradores, empleando para ello los cargos de alta dirección y esquivando, por tanto, el “corsé estatutario”.

La prevención de estas situaciones, sin duda lícita, adquiere pleno sentido en el caso de empresas multinacionales o de grandes magnitudes en las que los socios no conocen el día a día de la gestión empresarial, sin embargo carece de sentido en el caso de las pequeñas y medianas empresas, en el caso de las empresas familiares y en el caso de las sociedades profesionales. Y es que, precisamente en las sociedades profesionales, tal como se indica en el apartado anterior del presente capítulo, habitualmente se cuenta con un perfil de socio que contempla su participación en la sociedad como su principal medio de vida al canalizar su actividad profesional a través de ésta, y que, por tanto, está plenamente involucrado en la gestión diaria de la sociedad y en la toma de decisiones empresariales. Tanto si dicho socio es, a su vez administrador de la sociedad (como suele darse), como si no lo es (imaginemos una sociedad profesional con dos socios con distintos porcentajes de participación y en la que el socio mayoritario es el administrador único), su papel activo en la sociedad, al ser ésta el instrumento para desarrollar su actividad y no un mero instrumento de inversión, comportará que esté muy pendiente de las retribuciones satisfechas por la misma y de los conceptos por los que se satisfacen. Siendo así, no parece probable que vaya a darse con facilidad una situación como la que se pretende evitar con la teoría del vínculo, y por el contrario, sí es probable que confluyan en la misma persona física la figura del administrador y del director general (máxime si se trata de una sociedad profesional de mediano o pequeño tamaño, o de reciente constitución).

Por tanto, se produce una curiosa incoherencia y paradoja, cual es que la teoría del vínculo afectará especialmente a las sociedades profesionales, en las que, por el contrario, rara vez se producirán las situaciones que precisamente se pretende evitar con la aplicación de dicha teoría, por lo que serán este tipo de sociedades unas de las principales perjudicadas por la aplicación de la medida antielusiva, que se estaría aplicando a casos innecesarios.

#### **d) Corolario**

Mucho se ha escrito sobre la teoría del vínculo, por parte de la doctrina especializada en la materia, por lo que, no corresponde a la que suscribe estas líneas ahondar más en una materia analizada en detalle por reputados autores<sup>216</sup> y cuyo análisis en profundidad excedería del objeto del presente trabajo. Sin embargo, la breve referencia a la misma se hace necesaria en el marco del presente estudio por cuanto que, sus implicaciones tributarias afectan de forma directa a la calificación jurídica de las relaciones que se

---

<sup>216</sup> Al respecto y para más información véase, entre otros: DESDENTADO BONETE, A., y DESDENTADO DAROCA, E., *Administradores sociales, altos directivos y socios trabajadores: calificación y concurrencia de relaciones profesionales, responsabilidad laboral y encuadramiento en la Seguridad Social*, Lex Nova, Valladolid, 2000; GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I., *¿Hacia la compatibilidad entre la condición de consejero delegado y de alto directivo laboral? La sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2003*, Información Laboral, Nº 3, 2003, págs. 2-11; MARTÍNEZ MORENO, C., *Sobre la compatibilidad entre la relación laboral y el cargo orgánico*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Nº 18, 2004; de la misma autora: *El incierto destino de los administradores sociales*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Nº 2, 2004 ; LIMÓN LUQUE, M. A., *Administradores y directivos de las sociedades mercantiles capitalistas: su configuración como relación laboral y su encuadramiento en la Seguridad Social*, Aranzadi, 2004; PAZ ARES, C., *El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos*, 2008; DESDENTADO BONETE, A., y DESDENTADO DAROCA, E., *En los límites del contrato de trabajo: administradores y socios*, Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración, Nº 83, 2009, págs. 41-64.; FARRANDO MIGUEL, I., *Comentarios a las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores. La remuneración de los administradores y la doctrina jurisprudencial del doble vínculo*. Revista de derecho de sociedades, Nº 32, 2009, págs. 99-132; MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A., *Altos cargos y doble vínculo: crítica a los “excesos” de la doctrina del vínculo*, 2010, págs. 65-93; MOLERO MANGLANO, C., *El contrato de alta dirección*, Civitas, Madrid, 2011; MARÍN DE LA BÁRCENA, F., *Retribución, asistencia financiera y doctrina del vínculo: (STS 1ª, de 20 de julio de 2010, [RJ 2010, 6563]*, Revista de derecho de sociedades, Nº 37, 2011 , págs. 367-378; MARÍN BENÍTEZ, G., *Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 353-354, 2012 , pág. 5-40

establecen entre el socio profesional y su sociedad profesional, concretamente en aquellos casos, habituales en la práctica, en los que el socio profesional, además de prestar servicios profesionales a su sociedad, asimismo desempeña el cargo de administrador y realiza funciones de dirección y gerencia en la sociedad.

En estos supuestos, parece que a efectos de calificación, debería realizarse un análisis por separado de las funciones realizadas, de modo que éstas se podrían dividir en dos grupos: por un lado, los servicios profesionales y por otro lado, los servicios de administración y alta dirección.

En cuanto a la calificación de los servicios profesionales, cabría estar a lo expuesto en el anterior apartado de este capítulo, en aras a determinar la existencia o no de relación laboral y la consideración de los rendimientos percibidos como rendimientos del trabajo o de actividades económicas. En caso de apreciarse dependencia y ajenidad, y por tanto, de existir relación laboral respecto de los servicios profesionales prestados a la sociedad, ésta sería una relación laboral común por lo que, en virtud de la teoría del vínculo, sería compatible con el vínculo mercantil que supone el cargo de administración de la sociedad, y los rendimientos obtenidos por la prestación de servicios profesionales se calificarían como rendimientos del trabajo. En caso de cumplirse las condiciones previstas en el artículo 27.1 de la LIRPF, y por tanto, darse las condiciones de inclusión en el RETA o bien, en su defecto, darse la ordenación por cuenta propia de medios de producción, y en consecuencia, no existir dependencia ni ajenidad, la relación con la sociedad no sería de índole laboral sino mercantil, y no hay duda de que en este supuesto existiría compatibilidad con el cargo de administración de la sociedad, y que los rendimientos obtenidos por la prestación de servicios profesionales se calificarían como rendimientos de actividades económicas.

En cuanto a la calificación de los servicios de administración y alta dirección, de conformidad con la teoría del vínculo, la relación mercantil derivada del cargo de administración fagocitaría y eliminaría la relación laboral especial derivada del cargo de alto directivo, por lo que, a efectos tributarios, en relación a este

grupo de servicios, se debería calificar los rendimientos obtenidos por la prestación de los mismos únicamente bajo el prisma de la relación mercantil derivada del cargo de administración. Procede, pues, hacer una breve referencia a la calificación de estos rendimientos, así como al caso en que se hubiera previsto una única retribución por las funciones derivadas del cargo de alta dirección, siendo el cargo de administración gratuito, cuestión ésta última que presenta gran controversia cómo se expondrá a continuación.

### **3.3.3. Efectos tributarios de la Teoría del vínculo**

#### ***a) La calificación tributaria como rendimiento del trabajo***

En cuanto a la calificación tributaria de los rendimientos percibidos por la realización de servicios de administración y/o servicios de alta dirección por parte de una persona física en favor de una sociedad, tanto si participa en el capital de la misma como si no, la LIRPF es clara en este aspecto y califica las rentas percibidas en ambos supuestos como rendimientos del trabajo.

En el caso de los servicios de alta dirección, la calificación es obvia puesto que se trata de un rendimiento derivado de una relación laboral, sin perjuicio de su especialidad (artículo 17.1 de la LIRPF). En el caso de los servicios de administración, el artículo 17.2.e) de la LIRPF prevé que tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, “[l]as retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.”, y ello con independencia de que a efectos laborales se entienda que existe vínculo mercantil y no laboral entre la persona física y la sociedad para la que se presta el servicio.<sup>217</sup>

---

<sup>217</sup> A estos efectos, téngase presente lo ya comentado en el apartado 3.2.2. del presente capítulo, en cuanto a la falta de identificación de conceptos en el ámbito laboral y tributario.

Así pues, no habiendo diferencia alguna en cuanto a la calificación de ambos tipos de servicios, y por tanto, no habiendo diferencias en cuanto a la tributación de los mismos en sede del IRPF, ¿por qué es relevante la calificación de los mismos?, ¿dónde radica la polémica en esta cuestión?

### ***b) El tipo de retención por IRPF***

De entrada en un elemento clave de la tributación: en el tipo de retención. En este sentido, a diferencia del caso de los rendimientos percibidos por los servicios de alta dirección cuyo tipo de retención se calcula en base a la escala establecida a tal efecto en el artículo 101 de la LIRPF, en el caso de los servicios de administración, la LIRPF prevé en el apartado 3 del artículo 101, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, un tipo fijo del 35% y del 19% para el caso de rendimientos procedente de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros.<sup>218</sup>

Siendo ello así, ¿qué efecto tiene en cuanto a esta normativa la ya comentada teoría del vínculo? En aquellos casos en los que el cargo de administrador coincide con un cargo de alta dirección en un mismo socio persona física, por aplicación de la teoría del vínculo, a efectos jurídicos se entendería que existe un único vínculo mercantil, puesto que las funciones de alta dirección quedarían englobadas en las funciones de administración. Por tanto, la Administración Tributaria, llevando dicha teoría al ámbito tributario, considera que por el mismo razonamiento, todas las retribuciones percibidas por el socio persona física derivadas tanto de sus funciones como administrador como de sus funciones como alto directivo deben entenderse incluidas en el artículo 17.2.e) de la LIRPF, y por tanto, deben recibir de forma unitaria la calificación y tratamiento fiscal otorgado a las retribuciones por el cargo de administración:

---

<sup>218</sup> En virtud de lo establecido en el artículo 1, apartado 68 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la Disposición adicional trigésima primera de la LIRPF (que pasa a denominarse “*Escalas y tipos de retención aplicables en 2015*”), durante el ejercicio 2015, dicho tipo resulta ser del 37% y del 20% en el caso de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros.

esto es, rendimientos del trabajo sujetos a retención al tipo del 35%. Ello puede tener un claro impacto económico, especialmente en el caso de las rentas medias y bajas.<sup>219</sup>

Esta extrapolación de la teoría del vínculo al ámbito tributario, efectuada de forma automática por parte de la Administración Tributaria<sup>220</sup>, es cuanto menos cuestionable ya que supone implantar en el ordenamiento tributario una norma de origen laboral/mercantil. Y es que, aunque la práctica de la Administración Tributaria en los últimos años, obviamente sigue la lógica de interpretar los conceptos laborales a los que se remiten las normas tributarias conforme a los criterios jurisprudenciales en materia laboral<sup>221</sup>, sin embargo, no parece atender a las incoherencias o sinsentidos a lo que ello puede conducir en el ámbito tributario. En este sentido se pronuncia GARCÍA NOVOA, al afirmar que “[...] a nuestro juicio, no resulta aceptable que la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado adicionalmente a dicho cargo

---

<sup>219</sup> A modo de ejemplo simplificado, imagínese el siguiente caso: una persona física que percibe una retribución por importe de 18.000 euros por alta dirección y una retribución de 2.000 euros por servicios de administración, al ostentar a la vez el cargo de administrador y de alto directivo de una sociedad. El importe de retención correspondiente a los servicios de alta dirección (considerando directamente la escala del artículo 101.1 de la LIRPF) sería 5.400 euros (30% de 18.000) y a los servicios de administración 700 euros (35% de 2.000), sumando un total de 6.100 euros. Sin embargo, por efecto de la teoría del vínculo, dado que todo debe considerarse retribución por servicios de administración, puesto que el vínculo mercantil absorbe la relación laboral especial, el importe de retención total ascendería a 7.000 euros (35% de 18.000 + 2.000). Ciertamente es que se ha rebajado el porcentaje de retención aplicable a los servicios de administración que al situarse en un 35% está claramente por debajo de los tramos superiores de la escala general prevista en el artículo 101.1 de la LIRPF, que se sitúan en un 37% y 45%, sin embargo ello no hace sino constatar que de nuevo, la reforma fiscal llevada a cabo en virtud de la modificación de la LIRPF introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre está pensada para favorecer a los grandes contribuyentes, que perciben importantes sumas en concepto de retribución por servicios de administración y de alta dirección, frente a los pequeños y medianos contribuyentes que se mueven en los tramos medios e inferiores de la escala. En este sentido, nos remitimos a los comentarios ya efectuados a este respecto en el apartado 2.1. del presente capítulo.

<sup>220</sup> Así se pone de manifiesto en la Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles” que hace referencia expresa a la STS de 21 de abril de 2005 (RJ\2005\4132), la STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ\2009\59) y la STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ\2009\453).

<sup>221</sup> A modo de ejemplo, véase las consultas vinculantes nº V0879-12, de fecha 25 de abril de 2012; nº V2902-13, de fecha 1 de octubre de 2013; y nº V1027-14, de fecha 10 de abril de 2014, que en sus contestaciones se remiten directamente a las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008.

*un contrato laboral de alta dirección, deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley del IRPF, sino que habrá que estar, en cada caso, a la verdadera naturaleza del rendimiento percibido.”*<sup>222</sup>

### **c) Sujeción al IVA**

Por otra parte, en materia de tributación indirecta, se plantea también un tema relevante y polémico en sede de calificación, a raíz de la extrapolación automática de la teoría del vínculo al ámbito tributario, cual es la posible sujeción al IVA de los servicios de alta dirección prestados por una persona física que a su vez ostenta el cargo de administrador; o dicho de otro modo, el polémico caso de la sujeción a IVA o no de los servicios llevados a cabo por el consejero ejecutivo o delegado.<sup>223</sup>

Y es que, si bien es cierto que el artículo 7, apartado 5º de la LIVA señala claramente que no estarán sujetos al impuesto “*Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.*”, no es menos cierto que, en el caso de los consejeros ejecutivos en cuya figura confluyan los cargos de administrador y alto directivo, dado que el único vínculo existente con la sociedad sería el mercantil, desaparecería la relación laboral especial, por lo que cabría cuestionar si ello, automáticamente excluiría la posibilidad de aplicar el citado supuesto de no sujeción. Ello podría comportar que se entendiese que los servicios prestados por el consejero

---

<sup>222</sup> GARCÍA NOVOA, C., *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, pág. 111

<sup>223</sup> Dicho supuesto no parece tan conflictivo en caso de que los servicios de administración sean prestados por una persona jurídica. Al respecto, numerosas consultas de la DGT entienden que la prestación de servicios de administración estaría sujeta y no exenta de IVA (a modo de ejemplo, véase la consulta vinculante nº V0404-14, de 14 de febrero de 2014), sin embargo la cuestión se torna polémica cuando los servicios de administración son prestados por una persona física.



ejecutivo estarían sujetos a IVA siendo procedente la emisión de factura y la correspondiente repercusión del impuesto.

¿Debería entonces considerarse que el consejero ejecutivo tendría la condición de empresario a efectos del IVA, únicamente por aplicación de la teoría del vínculo?

Una respuesta afirmativa equivaldría a entender que el consejero ejecutivo actuaría ordenando por cuenta propia medios materiales y personales, asumiendo el riesgo empresarial, y automáticamente descartando la existencia de dependencia y ajenidad en su actuación. Con todo, ello no parece tener ningún sentido, especialmente en los casos de consejeros ejecutivos que carezcan de participación en el capital social o cuanto menos que tengan una participación inferior al 25% del capital social<sup>224</sup>; casos en los que el consejero ejecutivo desarrolla sus funciones en un régimen de dependencia y ajenidad, ordenando medios materiales y personales de la sociedad, y sin que ello deba confundirse con el hecho de que disponga de un amplio grado de autonomía en el ejercicio de sus funciones que, cabe recalcar, están en todo momento supervisadas por el consejo de administración.

Y es que, incluso en los casos en los que el socio persona física pese a ostentar una participación de control en la sociedad, presta únicamente servicios de administración a la misma, se suscita la cuestión señalada en cuanto a la sujeción o no a IVA de dichos servicios, sin que exista una respuesta clara contenida en la ley. Siendo ello así, ni que decir, en cuanto a la polémica generada, si adicionalmente a ello se le une el supuesto de los servicios de alta dirección, que pese a inicialmente considerarse amparados bajo una relación laboral especial (y por tanto, inicialmente incluidos en el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7, apartado 5º de la LIVA), por aplicación de la teoría del vínculo deben entenderse englobados en los servicios de administración, eliminándose todo rastro de laboralidad y

---

<sup>224</sup> A estos efectos, véase lo comentado en el apartado 3.2.5. en relación a la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS y las presunciones de control efectivo que ésta establece.

estableciéndose a tal efecto una única relación mercantil entre la persona física prestadora de los servicios y la sociedad.

Así pues, ¿cómo se debe conjugar la teoría del vínculo en materia de tributación indirecta?

Ni la doctrina, ni la Administración Tributaria<sup>225</sup> parece ponerse de acuerdo en relación a este tema, y ello no es sino una muestra más de una polémica tributaria innecesaria, motivada única y exclusivamente por la inadecuada importación al ámbito tributario de una teoría que halla su origen en otros ordenamientos con el fin de solventar cuestiones muy concretas propias de los mismos y ajenas al ordenamiento tributario.

Desde el punto de vista de la que suscribe estas líneas, el considerar que el socio persona física que simplemente ejerce funciones de administración retribuidas para su sociedad pueda ser empresario a efectos del IVA, y por tanto, sujeto pasivo del impuesto, no guardaría coherencia con las directrices contenidas en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. Y ello, por cuanto que la citada Directiva señala en su artículo 9.1 que *“Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.”*

Del tenor literal del precepto, se desprende claramente que el factor clave es la realización de actividades económicas con “carácter independiente”. En cuanto a dicho concepto, se ha pronunciado el TJUE, en diversas sentencias<sup>226</sup>, entre las que destacan la STJUE de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85

---

<sup>225</sup> En este sentido, cabe destacar que la Administración Tributaria no se pronuncia en materia del IVA en su Nota núm. 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, sobre “Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”, lo cual es un indicio revelador de la falta de claridad de criterio en este asunto.

<sup>226</sup> Sentencias a las que también se remite la DGT en diversas consultas vinculantes; entre otras, Consulta Vinculante nº V0933-14, de 2 de abril de 2014 y Consulta Vinculante nº V0773-14, de 19 de marzo de 2014.

(TJCE\1987\64); STJUE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (TJCE\1991\257); y la STJUE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (TJCE\2009\345), y en las que se señala que la actividad se desarrolla con “carácter independiente” siempre que el sujeto pasivo asuma el riesgo económico de la realización de la misma.<sup>227</sup>

Por tanto, a efectos de considerar que el socio persona física, administrador de su sociedad, es empresario, sería necesario que éste desarrollase la actividad asumiendo el riesgo económico de la misma. Sin embargo, esta idea choca frontalmente con la tesis de la representación orgánica, en virtud de la cual, el administrador forma parte de la sociedad y no se le puede identificar como empresario al margen de la misma, puesto que actúa por cuenta de la sociedad de modo que sus actos deben considerarse actos de la sociedad a la que representa.<sup>228</sup> Ello no implica confusión de personalidades (huelga decir que la sociedad tiene personalidad jurídica independiente), obviamente, pero las funciones que hace el administrador no son por cuenta propia sino por cuenta ajena<sup>229</sup> por cuanto que representa a la sociedad que es quien verdaderamente asume el riesgo patrimonial de las decisiones adoptadas. De ahí que quien soporta el riesgo económico de la actividad es, en todo caso, la sociedad.<sup>230</sup>

---

<sup>227</sup> Por otra parte, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, señala en su artículo 10 que “*La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.*” Del tenor del precepto, parece desprenderse que no cabe apreciar actividad económica (y por tanto no habría hecho imponible) en cualquier relación jurídica (sea laboral o sea mercantil) en la que se aprecie subordinación en materia de responsabilidad y retribución, siendo un caso claro de ello el de la prestación de servicios de administración.

<sup>228</sup> Véase DÍEZ-PICAZO, L., *La representación en el Derecho Privado*, Civitas, Madrid, 1979

<sup>229</sup> En este sentido se han pronunciado ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ, que consideran que, en los servicios prestados por los consejeros personas físicas no existe ordenación del trabajo por cuenta propia, por lo que, no deben integrarse como hecho imponible del IVA. ABELLA POBLET, E., y DEL POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA*, EL CONSULTOR, La Ley, Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2006, págs. 206-209

<sup>230</sup> A estos efectos, resulta paradigmática la STJCE de 18 octubre 2007, Caso van der Steen, (TJCE\2007\279), que analiza el supuesto de una persona física, que es socio único y administrador de una sociedad, para la que a su vez presta servicios de limpieza en régimen de dependencia laboral. Concretamente, la sentencia señala en su apartado 25 “(...) *que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de*

Siendo ello así, no cabría entender que el socio persona física tenga la condición de empresario por los servicios de administración prestados a su sociedad, por lo que no procedería que repercutiese IVA por los mismos. Quien recibiría la consideración de empresario sería la sociedad y no el socio administrador. Esta misma línea argumental resultaría de aplicación a los servicios de alta dirección que se engloben en los de servicios de administración por aplicación de la teoría del vínculo.<sup>231</sup>

A estos efectos, reiterar que la normativa no es clara al respecto y no existe ninguna Nota de la AEAT que se pronuncie con claridad sobre este tema, por lo que, ésta sigue siendo una cuestión altamente polémica.

#### **d) Crítica a la normativa vigente**

Teniendo en consideración todo lo anteriormente expuesto y los conflictos que se han suscitado cabe preguntarse si no sería más adecuado mantener en este caso la independencia entre ordenamientos jurídicos y no efectuar una importación directa de la teoría del vínculo al ámbito tributario. Resulta perfectamente comprensible que dicha teoría surgiera en el plano laboral con el fin de evitar situaciones fraudulentas en las que se emplease la figura de la alta dirección para retribuir de forma anómala a los administradores, sin embargo,

---

*administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.” El TJCE finalmente concluye en su apartado 32 que “[...], a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva ( LCEur 1977, 138) , una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la referida Directiva.”*

<sup>231</sup> Contribuye a sustentar dicha línea argumental en sede de tributación directa, el que el artículo 18.2, letra b) de la LIS, excluya del concepto de operación vinculada las funciones de administración (no así en el caso de operaciones que pueda realizar el administrador con la sociedad y que no formen parte de sus funciones de administración). En este sentido, la LIS parece entender que dicha operación no puede ser una operación vinculada puesto que en realidad el administrador estaría desarrollando dichas funciones en nombre y por cuenta de la sociedad y no en nombre propio.

la aplicación automática de la misma genera disfunciones en el plano tributario y siembra incertidumbre no sólo en el contribuyente sino también en la propia Administración Tributaria.

Y es que, es evidente que la finalidad última y esencia del ordenamiento laboral y del ordenamiento tributario son muy distintas. Es más, claro reflejo de ello es el hecho de que, como se ha apuntado en apartados anteriores, la definición de “rendimientos del trabajo” y de “rendimientos de actividades económicas” no guarda estricta identidad con los conceptos laborales. Siendo ello así, y siendo por tanto evidente que no existe una coordinación perfecta ni una identidad de conceptos entre uno y otro ordenamiento, ¿qué sentido tiene efectuar una extrapolación directa de un criterio interpretativo como es la teoría del vínculo de un ordenamiento a otro?, ¿Por qué no analizar esta materia por separado y desde dos ópticas distintas, la laboral y la tributaria? No parece haber impedimento alguno para ello, máxime considerando que en el plano tributario ya existen medidas propias para detectar y combatir los casos de fraude fiscal.

Si así fuera, si se optase por no extrapolar la teoría del vínculo al plano tributario, en el caso del consejero ejecutivo, las retribuciones por servicios de administración se calificarían en todo caso como rendimientos del trabajo, y las retribuciones por servicios de alta dirección se calificarían o bien como rendimientos del trabajo o bien como rendimientos de actividades económicas en función de la existencia o no de dependencia y ajenidad en el desarrollo de los mismos<sup>232</sup>. En este sentido, si existiese dependencia y ajenidad, la calificación sería de rendimientos del trabajo sometidos a retención de conformidad con la escala prevista a tal efecto en la LIRPF y sin duda no procedería la repercusión de IVA al no haber ordenación por cuenta propia, ya que precisamente la dependencia y ajenidad, excluirían dicho concepto. Por el contrario, en caso de no existir dependencia y ajenidad, los rendimientos se calificarían como rendimientos de actividad económica, y en este supuesto, procedería aplicar el porcentaje fijo de retención previsto en la LIRPF para

---

<sup>232</sup> A los efectos de la definición de “dependencia y ajenidad” me remito a lo ya indicado en el apartado 3.2.

estos rendimientos, y podría plantearse la repercusión del IVA correspondiente al tratarse de una prestación de servicios retribuida, desarrollada en el marco de una ordenación por cuenta propia y constitutiva de hecho imponible del impuesto.

En ambos casos, pese a que la teoría del vínculo operase en el plano laboral y se considerase que el vínculo existente entre el consejero ejecutivo y la sociedad sería únicamente mercantil y no laboral (entendido como relación laboral especial), ello afectaría a los requisitos formales en cuanto a la determinación de la retribución (cuya delimitación debería constar en estatutos)<sup>233</sup>, y también afectaría a la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social (siendo coherentes, el consejero delegado debería inscribirse en el RETA, al entender que no existe relación laboral alguna sino mercantil), pero ello no afectaría a la tributación aplicable.

Así pues, *a priori* podría parecer que se daría un caso de disparidad de criterios entre el ordenamiento tributario y el laboral: concretamente en el caso en que en el plano tributario, a efectos de la calificación del rendimiento, se estimase la existencia de dependencia y ajenidad, hecho que sería ignorado en el plano laboral por aplicación de la teoría del vínculo dado que, pese a apreciar la existencia de relación laboral especial, ésta finalmente se descartaría por subsumirla en la relación mercantil. Sin embargo, más que una disparidad de criterios, lo que se daría sería una calificación final no coordinada entre ambos ordenamientos. Y es que, los criterios en base a los que cuales se consideraría si existe o no dependencia y ajenidad serían los mismos en ambos ordenamientos, sin embargo, debido a un criterio interpretativo, en el ámbito laboral se acabaría concluyendo que únicamente existiría vínculo mercantil. De hecho, esta falta de coordinación entre ordenamientos en cuanto a la calificación final ya existe puesto que como se ha indicado anteriormente, y como ha reconocido en más de una ocasión la Administración Tributaria y la jurisprudencia, no existe identidad de conceptos entre “rendimiento del trabajo” y “relación laboral”. Así pues, al menos en este escenario, si bien se

---

<sup>233</sup> Véase siguiente apartado del presente capítulo.

mantendría la descoordinación ya existente entre los ordenamientos laboral y tributario (que, insisto, es lógico por cuanto responden a finalidades y objetivos distintos), como mínimo eliminaríamos dudas e incoherencias dentro del propio ordenamiento tributario.

Por el contrario, si lo que se pretende es la coordinación entre los ordenamientos laboral y tributario, y la aplicación indistinta de la controvertida teoría del vínculo en uno u otro ordenamiento, en ese caso, se requiere previamente una labor de homogeneización de conceptos y una identificación absoluta e indubitada entre “rendimiento del trabajo” y “relación laboral”. Pretender aplicar de forma automática la teoría del vínculo en el ámbito tributario sin esa labor previa de homogeneización es, permítaseme emplear una expresión coloquial, “empezar a construir la casa por el tejado”.

En este sentido, a raíz de la modificación de la LIRPF introducida en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se podría haber aprovechado para dar claridad a este tema introduciendo alguna precisión o matiz en el artículo 17.2, letra e) de la LIRPF relativo a la calificación en todo caso como rendimientos del trabajo de las *“retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”*, para tratar de clarificar si ello englobaría también las retribuciones percibidas por servicios de alta dirección desarrollados por los miembros del Consejo de Administración, o si, por el contrario el precepto se limita a las retribuciones por servicios de administración *stricto sensu*.

Asimismo, la modificación de la LIVA introducida en virtud de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, podría haber arrojado algo de luz entorno a esta cuestión y haber aclarado, en primer lugar, si en el caso de prestación de servicios de administración se entiende que se está ante un hecho imponible o no del impuesto, y en segundo lugar, qué sucedería con los casos en los que además de prestar servicios de administración se prestasen también servicios de alta dirección. Si por aplicación de la teoría del vínculo, se entiende que no existe relación laboral especial sino mercantil, la redacción del artículo 7, apartado 5º

de la LIVA que se refiere a la no sujeción de *“los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”* sería insuficiente ya que no se pronuncia de forma expresa sobre el caso de los administradores. Sería necesario, incluir un supuesto de no sujeción que contemplase el caso de los servicios de administración prestados por personas físicas<sup>234</sup>. Con ello se lograría disipar la incertidumbre en cuanto a dicho supuesto a la vez que se resolvería la polémica en cuanto a la aplicación de la teoría del vínculo en sede de la tributación indirecta, ya que quedaría claro que en cualquier caso, el ejercer funciones de administrador y/o de alta dirección, por parte de una persona física, no sería hecho imponible del impuesto.

Así pues, si pese a todo, el legislador opta por aplicar la controvertida teoría del vínculo en el ámbito tributario (consolidada a nivel jurisprudencial pese a las críticas doctrinales que se han formulado al respecto), como mínimo podría haberlo matizado en las normas, aclarando este extremo en vez de dejarlo en manos de Notas interpretativas ambiguas emitidas por la Administración Tributaria. El que no lo haya hecho, tal vez denota que esta cuestión no está en absoluto clara y que no existe un criterio unánime lo suficientemente consensuado como para que se refleje en una norma con rango de ley. De nuevo, los mayores perjudicados en este asunto, dada la nube de incertidumbre que pesa sobre el mismo, resultan ser los contribuyentes: tanto la persona física que presta el servicio, que debe declarar los rendimientos en su IRPF y debe tener clara su calificación, y saber si procede o no la repercusión de IVA; como la sociedad que satisface la retribución y que debe practicar la retención correspondiente y, a su vez, soportar y deducir o no el correspondiente IVA.

---

<sup>234</sup> A estos efectos, cabe recordar que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, concede margen de discreción a los Estados miembros en cuanto al régimen de la no sujeción al impuesto (así se lo indica el propio preámbulo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre), por lo que cabría plantear la inclusión del supuesto de no sujeción.



### **e) Corolario**

Así pues, a modo de síntesis cabe afirmar que la aplicación automática de la teoría del vínculo, que nace en el seno del ordenamiento laboral a través de criterios jurisprudenciales, al ámbito tributario, comporta una serie de efectos fiscales que generan incoherencias internas en el ordenamiento tributario, dificultando su aplicación y contribuyendo al incremento de la inseguridad jurídica. Siendo así, la que suscribe estas líneas, considera que no debe ser extrapolable sin más dicha teoría al plano fiscal, y ello pese a que suponga mantener criterios distintos en el ordenamiento laboral y en el tributario. Esta disparidad de criterios se justifica en base a las distintas motivaciones y finalidades que inspiran ambos ordenamientos, y evitaría que se dieran incongruencias internas en el ámbito tributario.

### **3.3.4. Deducibilidad de la retribución satisfecha a los socios administradores: otra fuente de conflicto**

#### **a) Aspectos mercantiles**

Ligado a la teoría del vínculo y a los criterios jurisprudenciales contenidos en las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008, expuestos en los anteriores apartados, se plantea un nuevo conflicto en cuanto a la deducibilidad de la retribución de los administradores por parte de la sociedad que la satisface. Dicho conflicto deriva de los exigentes requisitos mercantiles en cuanto a la delimitación estatutaria de la retribución a satisfacer, que comportan determinadas consecuencias fiscales, en el marco de lo que PAZ-ARES RODRIGUEZ ha bautizado como la “doctrina del milímetro”.<sup>235</sup>

En este sentido, el punto de partida lo hallamos en la normativa mercantil y concretamente en el artículo 217 del TRLSC (y siguientes) que establece como

---

<sup>235</sup> PAZ-ARES RODRIGUEZ, C., *Ad impossibilia nemo tenetur (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores)*, 2009 , pág. 6

norma general que “*El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración*”.

*A estos efectos, la LSP no prevé especialidad alguna en materia de retribución de administradores, por lo que, las sociedades profesionales se regulan en este sentido, de conformidad con lo dispuesto en el TRLSC. Por tanto, la regla general es la gratuidad del cargo de administrador, sin embargo, en caso de que dicho cargo sea remunerado, y con independencia de que la Junta General acuerde la retribución (artículo 217.3 del TRLSC), será preciso que ésta se encuentre detallada en los estatutos sociales.*

La novedad que al respecto introdujeron las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008, fue doble: por una parte puntualizaron y concretaron el grado de determinación que debían contener los estatutos en relación a la retribución de los administradores, y que de conformidad con los criterios del TS debe ser tal que prácticamente se podría decir que la retribución debe estar detallada “al milímetro”, de ahí, la denominación de “doctrina del milímetro” a que hace referencia PAZ-ARES<sup>236</sup>. Por otra parte, las sentencias vinculan de manera necesaria e indiscutible la deducibilidad en sede del IS del gasto que supone la retribución a los administradores, al cumplimiento de dichos requisitos formales-mercantiles en cuanto a la detallada y milimétrica determinación de la misma en los estatutos.

### ***b) Análisis fiscal en el IS: disparidad de criterios***

Concretamente, de las sentencias del TS de fecha 13 de noviembre de 2008 (RJ\2009\59 y RJ\2009\453, Fundamentos de Derecho Undécimo y Séptimo,

---

<sup>236</sup> Al respecto, el autor efectúa un análisis crítico y en profundidad de esta doctrina a la que califica de inconsistente con el sistema legal, inconsistente con la tradición y los precedentes, e inconsistente con la razón práctica. PAZ-ARES RODRIGUEZ, C., *Ad impossibilia nemo tenetur (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores)*, págs. 6 - 9, y págs. 13 - 16.

respectivamente), se desprende que para considerar que los estatutos determinan “con certeza” la retribución de los administradores, estos deben fijar el sistema retributivo<sup>237</sup>, no siendo suficiente la enumeración de los distintos sistemas retributivos existentes. En caso de tratarse de un sistema retributivo variable, el porcentaje debe estar claramente determinado, no siendo suficiente la fijación de un porcentaje máximo. En caso de tratarse de una retribución fija, los estatutos deben determinar la cuantía de la misma o, en su defecto, los criterios que permitan determinar milimétricamente su cuantía sin margen alguno de discrecionalidad.

De no darse dichas circunstancias, según la doctrina del TS, la retribución satisfecha a los administradores no recibe la consideración de gasto deducible en el IS de la sociedad que la satisface. Por tanto, se condiciona la deducibilidad del gasto en concepto de retribución a administradores, no sólo en base a la contabilización del gasto, sino también en base a requisitos formales mercantiles sin que ello esté expresamente previsto en la normativa del IS.

El criterio interpretativo de TS, corroborado en sentencias posteriores<sup>238</sup>, irrumpe en un escenario en el que la normativa mercantil no exige expresamente ni de forma específica tal nivel de detalle en estatutos<sup>239</sup> y, *choca frontalmente con el criterio interpretativo de la mayor parte de la doctrina*

---

<sup>237</sup> En línea con este criterio, actualmente, el artículo 217 LSC establece en su apartado segundo, en la redacción dada por la reciente *Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo*, que “*El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: a) una asignación fija, b) dietas de asistencia, c) participación en beneficios, d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución, f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviere motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.*”

<sup>238</sup> Entre otras: STS de 15 de enero de 2009 (RJ\2009\1789) y STS de 26 de septiembre de 2013 (RJ\2013\6529).

<sup>239</sup> A estos efectos, el TRLSC especifica algo más en los artículos 217.4, y en los artículos 218 y 219, *que tratan supuestos concretos, todos ellos en su reciente redacción dada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. Aun así, el TRLSC no señala el nivel de detalle exigido en estatutos que se desprende de las sentencias del TS.*

*mercantil*<sup>240</sup>, que entiende que únicamente es preciso detallar en estatutos el sistema de retribución y los parámetros para determinar la misma, y no el importe concreto; o dicho en otros términos, que procede una delimitación estatutaria cualitativa pero en ningún caso cuantitativa.

Asimismo, gran parte de la doctrina tributaria<sup>241</sup>, muestra también su disconformidad ante la exigencia de que se cumpla la delimitación estatutaria contenida en las sentencias del TS de 2008 a efectos de poder considerar la retribución satisfecha como gasto deducible. En este sentido, se pronuncia contundentemente GARCÍA NOVOA al señalar que “[...] no sólo es grave que el TS no haya sido sensible a la evidencia de que la norma fiscal establece un criterio propio de deducibilidad, exigiendo la constatación o previsión estatutaria como rasgo fundamental de la exigibilidad de la retribución. Lo peor es que el TS haya determinado cómo debe reflejarse en los estatutos la retribución, de manera que el Alto Tribunal vincula la obligatoriedad de la retribución al dato de que los estatutos la recojan de determinada manera. Ello supone afirmar que cualquier otro reflejo estatutario equivale a no recoger en estatutos la retribución. Y que por esta sola circunstancia, el pago de la misma, adquiera, automáticamente el carácter de liberalidad. Se trata de una conclusión a todas

---

<sup>240</sup> Entre otros, RONCERO SÁNCHEZ, A., *Comentarios a las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores: Grado de concreción del sistema retributivo de los administradores en los estatutos sociales de una sociedad anónima*, Revista de derecho de sociedades, Nº 32, 2009, págs. 79-98; y VELA TORRES, P.J., “Criterios judiciales sobre retribución de administradores sociales”, en VVAA, *I Foro de Encuentro de Jueces y Profesores de Derecho Mercantil*, José Ramón Salelles Climent (coord.), María Jesús Guerrero Lebrón (coord.), Rafael Fuentes Devesa (coord.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs. 33-46

<sup>241</sup> A modo de ejemplo véase, FALCON Y TELLA, R., *Nota a las SSTS 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: la posibilidad de que la junta general intervenga en la fijación de las retribuciones de los consejeros*, Quincena Fiscal, Nº 4, 2009, págs. 7-10; GOMEZ TABOADA, F.J., *La larga y ácida resaca del caso “Mahou”*, El Notario del Siglo XXI, nº 35, Enero/Febrero 2011, págs. 190-191; RUIZ HIDALGO, C., *La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou*, Revista Técnica Tributaria, nº 95, 2011, págs. 49-69; MAGRANER MORENO, F.J., *Un “esperado” giro jurisprudencial en torno a la calificación de las retribuciones de los administradores como gasto en el Impuesto sobre Sociedades*, Tribuna Fiscal, nº 256, 2012, págs. 8-11; PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La retribución de administradores y consejeros: gratuidad estatutaria del cargo e Impuesto sobre Sociedades*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 373, 2014, págs. 173-180; y PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La retribución de los socios como administradores o trabajadores*, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 162, 2014, págs. 109-135

*luces improcedente.*<sup>242</sup> Al respecto, CAAMAÑO ANIDO apunta que la doctrina del TS vulnera claramente el régimen de operaciones vinculadas y que “[...] *el criterio a efectos fiscales no puede depender de lo que al respecto establezcan los estatutos sociales, esto es, no puede depender de la doctrina del TS, sino que dependerá del valor de mercado de los servicios prestados y de las responsabilidades asumidas por aquéllos en la entidad.*”<sup>243</sup>

Por su parte, la Administración Tributaria parece discrepar del criterio interpretativo del TS. En este sentido, y precisamente a raíz de las citadas sentencias de 2008 del TS, se ha pronunciado la DGT en el Informe de 12 marzo 2009, relativo al asunto “Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles” (N/Ref 2009-08873). En dicho informe, la DGT analiza los requisitos fiscales conforme a los cuales debe entenderse que es deducible la retribución satisfecha a los administradores, a la luz de los criterios contenidos en las dos sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008, y concluye que: “[...] *los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.*”

Por tanto, del citado Informe parece desprenderse que, contrariamente a lo pretendido por las sentencias del TS, que abogan por considerar no deducible la retribución satisfecha a los administradores en caso de no estar establecida en los estatutos con certeza, de conformidad con los criterios expuestos, a juicio de la Administración Tributaria, para que la retribución se considere gasto

---

<sup>242</sup> GARCÍA NOVOA, C., *La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de Sociedades*, Quincena fiscal, Nº 8, 2009, págs. 57-94

<sup>243</sup> CAAMAÑO ANIDO, M.A., *La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores*, Quincena fiscal, Nº 8, 2011, , pág. 18

deducible únicamente es necesario que sea un gasto contable registrado en el resultado de la sociedad, que esté correlacionado con los ingresos (es decir, que no sea una liberalidad) y que esté recogido en estatutos “[a]ún cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las Sentencias del Tribunal Supremo en cuestión.”<sup>244</sup>

Así pues, existe disparidad de criterios entre el TS y la Administración Tributaria, al no aplicar, ésta última, de forma automática y exhaustiva la “doctrina del milímetro”, a diferencia de lo que sucede en el caso de la teoría del vínculo. Con todo, el citado Informe de 12 marzo 2009 de la DGT no es norma con rango de ley, y al mismo, se contraponen sentencias del TS de fecha posterior<sup>245</sup> que persisten en las ideas expuestas en las sentencias de 2008, por lo que, la controversia sigue sin respuesta.

Siendo así, ¿cómo debe conjugarse la teoría del vínculo y la “doctrina del milímetro” en el plano tributario, y cuáles son sus efectos?

### ***c) Análisis fiscal en el IS: criterio derivado de la reforma del IS y del IRPF en 2014***

Tradicionalmente, dado que, como se ha expuesto en el apartado anterior del presente capítulo, la Administración Tributaria ha venido aplicando de forma automática la teoría del vínculo, en caso de que la figura del administrador y del alto directivo confluyese en la misma persona física, prevalece la relación mercantil, por lo que si el cargo de administración era gratuito o la retribución correspondiente al mismo no estaba establecida en los estatutos sociales cumpliendo los requisitos mercantiles establecidos, la totalidad de la retribución satisfecha por la sociedad a la persona física debía considerarse liberalidad, por lo que no resultaba gasto deducible para la sociedad pagadora. Ello

---

<sup>244</sup> Informe de 12 marzo 2009, emitido por la DGT, relativo al asunto “Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles” (N/Ref 2009-08873), pág. 7

<sup>245</sup> Véase la STS de 26 de septiembre de 2013 (RJ\2013\6529).

afectaba, tanto a la retribución por los servicios de administración como a la retribución por servicios de alta dirección al aplicar la teoría del vínculo y entenderse que todo quedaba subsumido en una única retribución por los servicios de administración derivada del único vínculo existente: el mercantil.<sup>246</sup>

Sin embargo, este criterio administrativo, puede evolucionar a futuro, a raíz de la nueva LIS, puesto que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, contempla expresamente en su artículo 15, letra e), tercer párrafo que la retribución satisfecha a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral, queda excluida del concepto de liberalidad a efectos del IS, y por tanto, se considera gasto deducible para la sociedad.<sup>247</sup>

Esta mención expresa, que no se contenía en la anterior normativa reguladora del IS, aclara que, la retribución por funciones derivadas de un cargo de alta dirección es gasto deducible en la sociedad que la satisface, y ello con independencia de la aplicación de la teoría del vínculo a efectos de la calificación del rendimiento, y también con independencia del cumplimiento o no de la “doctrina del milímetro” en lo que se refiere a la retribución por las funciones de administración desempeñadas por la misma persona física.

Tal vez haciéndose eco de las múltiples críticas a la “doctrina del milímetro” y a la teoría del vínculo, el legislador fiscal opta por aclarar este extremo en la nueva LIS, sin embargo, con el nuevo redactado, se suscitan dudas acerca de la aplicación en el ámbito tributario de la teoría del vínculo.

Y es que, si bien la modificación introducida en la LIS, se ciñe a la deducibilidad del gasto, especificando que en los supuestos de coincidencia de roles de

---

<sup>246</sup> A modo de ejemplo, cabe citar en este sentido, las Consultas Vinculantes nº V0879-12, de fecha 25 abril de 2012; nº V0356-13, de fecha 7 de febrero 2013; y nº V1548-13, de 7 de mayo de 2013.

<sup>247</sup> Señala literalmente el artículo 15, letra e) – referido a que los donativos y liberalidades no son deducibles-, en su tercer párrafo, que: *“Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) 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”*.

administración y alta dirección, las retribuciones por funciones de alta dirección son deducibles, sin embargo, la LIRPF (en su redacción dada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre) no aclara nada en materia de calificación. Siendo así, ¿debe seguir entendiéndose que por aplicación de la teoría del vínculo únicamente existe vínculo mercantil y que, por tanto, la retención global a practicar por toda la retribución satisfecha debe ser del 35%?, ¿sería por tanto, deducible la retribución por servicios de alta dirección, pero debería retener la sociedad pagadora que se deduce el gasto, el 35% del importe satisfecho?

En caso de responder afirmativamente ello supondría, por un lado, aplicar la teoría del vínculo en materia de calificación en sede del IRPF, dando un tratamiento unitario a los servicios de administración y de alta dirección, que quedarían amparados en el vínculo mercantil y en la calificación global de servicios de administración. Sin embargo, por otro lado, no se aplicaría la teoría del vínculo en materia de deducibilidad, en sede del IS, dónde lejos de dar un tratamiento unitario, se separaría claramente el tratamiento fiscal de los servicios de administración respecto del de los servicios de alta dirección. En este sentido, si el cargo de administrador fuese gratuito ello no afectaría a la deducibilidad de la retribución satisfecha por funciones de alta dirección, y ello pese a que, a todo el resto de efectos fiscales, dicha retribución quedaría subsumida en el tratamiento que se daría a la retribución por el cargo de administrador.

Tal vez, la justificación de esta aparente discordancia, sea que el legislador haya considerado, al plantear el redactado de la LIS, que la teoría del vínculo debe aplicarse en el ámbito tributario pero que únicamente debe afectar a la persona física en la que recae el rol de administrador y de alto directivo. De ser así, se estaría contemplando la filosofía subyacente de esta teoría y que no es otra que el intentar evitar pagos a administradores empleando la figura del alto directivo para evitar el control por parte del resto de socios, o para lograr indemnizaciones por cese (que corresponderían a un trabajador pero no a un administrador), situaciones de fraude que podrían darse en el ordenamiento mercantil y laboral. En cuanto al posible fraude en el ordenamiento tributario



que pudiera suponer el percibir una retribución por alto directivo más alta y una menor retribución por servicios de administración, la única finalidad de dicho fraude podría ser la de tratar que la renta quedase sujeta a un menor tipo de retención. Sin embargo, si la pretensión del legislador fuese evitar dicha situación, carecería de sentido la mención contenida en el artículo 18.2, letra b) de la LIS (introducida en virtud de la Reforma Fiscal que ha entrado en vigor en 2015) que flexibiliza la determinación del importe de las retribuciones por servicios de administración al eximir las de la normativa de operaciones vinculadas que obliga a valorar mercado<sup>248</sup>; puesto que esta nueva medida facilitaría el supuesto fraude tributario que se pretendería evitar con la teoría del vínculo, al poder modular con mayor facilidad el importe de la retribución a los administradores.

Por otra parte, ya existen en el ordenamiento tributario, medidas para contrarrestar el posible falseamiento de relaciones contractuales y jurídicas, como es la figura de la simulación. Por todo ello, otra posible explicación, es que, tal vez, efectivamente, con el artículo 15, letra e), tercer párrafo de la LIS, el legislador da un primer paso para “romper” con la aplicación automática de la teoría del vínculo en el ámbito tributario, haciéndose eco de las críticas doctrinales a la aplicación de dicha teoría, especialmente en el plano fiscal.<sup>249</sup>

---

<sup>248</sup> Precisamente, en cuanto al tema de la valoración, el propio artículo 217.4 del TRLSC señala que *“La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables.”* En este sentido, si bien con el TRLIS (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) la retribución por el ejercicio de las funciones de administración se consideraba una operación vinculada efectuada entre la sociedad y su administrador, lo cual implicaba la necesaria valoración a mercado de dicha operación, con la actual LIS, este supuesto deja de considerarse operación vinculada (artículo 18.2, letra b) de la LIS). Esta modificación normativa, ahorrará múltiples problemas a la hora de establecer la retribución a satisfacer a los administradores puesto que, el hecho de tener que valorar la misma a valor de mercado, y, por tanto, tener que aplicar los métodos de valoración previstos en el artículo 18.4 de la LIS, resultaba un foco de conflictos para el contribuyente. Con independencia de que el redactado del artículo 217.4 del TRLSC refleje la idea de que la retribución debe ser proporcional al volumen de la sociedad y acorde a los estándares de mercado, el eliminar la exigencia en el IS de valoración a mercado para poder considerar el gasto como deducible, supone una flexibilización de la norma que agradecerá el contribuyente al ofrecerle una mayor seguridad jurídica, y que favorecerá la deducibilidad del gasto ocasionado por la retribución de los administradores en sede de la sociedad que los satisface.

<sup>249</sup> Así lo interpreta DURAN –SINDREU BUXADÉ al afirmar que *“La lectura de dicho precepto permite entender que las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección son en todo caso gasto deducible aunque los Estatutos de la sociedad prevean el carácter gratuito del cargo.”* Con todo, el autor no deja de ser prudente al respecto, ya que

En cualquier caso, habrá que analizar, cómo se van a interpretar tanto por parte de la Administración Tributaria como por parte de los Tribunales estos novedosos artículos de la LIS, para poder estimar la evolución futura de esta cuestión.

#### **d) Corolario**

En definitiva, y a modo de síntesis, con la actual normativa, cabe afirmar que a efectos tributarios, los servicios de administración y de alta dirección que puede prestar el socio profesional persona física a su sociedad, no plantearían excesivos problemas en cuanto a la calificación fiscal en sede del IRPF (con los matices comentados a efectos del IVA), pero sí generan problemas en cuanto a su compatibilización y también plantean ciertas cuestiones polémicas en cuanto a la deducibilidad de la retribución satisfecha por su sociedad por los citados servicios.

Por el contrario, la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad profesional no presenta problemática de deducibilidad para la sociedad y son perfectamente compatibles con el cargo de administrador de la sociedad profesional, sin embargo, plantean una problemática importante en cuanto a la calificación de los rendimientos percibidos por el socio profesional, que afecta tanto al IRPF como al IVA, como se ha expuesto en los apartados anteriores, y también es fuente de conflictos en cuanto a su valoración, como se expondrá en el capítulo siguiente.

Así pues, y tras haber efectuado un estudio más detallado por separado, diseccionando cada uno de los distintos tipos de servicios que puede prestar un socio profesional persona física a su sociedad profesional, procede, ahora analizar el caso más habitual y común en la práctica que es, precisamente, el

---

señala a continuación *“Eso no significa que, por prudencia, y, si la sociedad decide retribuirlo, aunque sea tan solo en sus funciones como alto directivo, es aconsejable que los estatutos prevean su carácter retribuido y evitar así el riesgo, aunque improbable, que se pretenda considerar como no deducible por aplicación de lo dispuesto en el art. 15.f de la LIS.”* DURAN-SINDREU BUXADÉ, A., *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*, 2015, pág. 42

de la confluencia de todas estas prestaciones de servicios por parte de un mismo socio, habitualmente el socio fundador de la sociedad.

### **3.4. Propuesta de solución pragmática en el caso más habitual y común consistente en la coincidencia de roles en un único socio**

Tras el análisis individual de las problemáticas que presentan en materia de calificación la retribución por la prestación de servicios profesionales, la retribución por la prestación de servicios de administración y la retribución por la prestación de servicios de alta dirección percibidas por parte del socio persona física, procede ahora, examinar cómo deben calificarse estas rentas cuando todos los servicios son prestados de forma simultánea por una misma persona física: el socio profesional. Esta es una situación más que habitual en la práctica, puesto que, como se ha comentado anteriormente a lo largo de este capítulo, normalmente el socio fundador profesional persona física tiene un perfil plenamente intervencionista en la gestión del día a día de la sociedad, no en vano, constituye la misma con el fin de desarrollar su actividad profesional, siendo ésta, habitualmente, su principal medio de vida, de ahí que sobre él suelen recaer también la condición de administrador y de director/gerente de la sociedad.

Dada la gran confusión que actualmente sufre el socio profesional persona física cuando debe calificar y declarar los rendimientos que percibe por los distintos servicios prestados a su sociedad, y ante la amalgama de normativas vigentes aplicables (no sólo tributarias, sino como hemos visto también mercantiles y laborales) así como de criterios administrativos y jurisprudenciales, resultaría conveniente disponer de algún procedimiento o sistematización que permitiese al socio profesional persona física comprender con relativa sencillez los distintos escenarios en materia de calificación ante los que pudiera encontrarse.

Y es que, es relevante señalar que habiéndose formulado consultas vinculantes por parte de los contribuyentes a la DGT en aras a aclarar esta cuestión, y en las que concretamente se pregunta acerca de la calificación de los servicios profesionales prestados por los socios que a su vez son administradores de la sociedad profesional, la Administración Tributaria ha dado curso a dichas consultas sin responder de forma concluyente a esta cuestión<sup>250</sup>, por lo que el contribuyente se encuentra en una situación de absoluta inseguridad jurídica y desamparo.

Es evidente que el tema entraña complejidad y ha suscitado múltiples trabajos científicos por parte de la doctrina especializada, por lo que, abordarlo puede convertirse en una auténtica odisea para aquellos profesionales personas físicas, legos en materia tributaria. Es por ello que me ha parecido que podría ser interesante configurar un esquema práctico<sup>251</sup> fruto de todas las reflexiones expuestas en los anteriores apartados, que se acompaña de un cuestionario y que viene a ser una suerte de “test rápido de calificación”, concebido como herramienta práctica para que pueda ser aplicado con relativa facilidad por los socios profesionales personas físicas.

Este test, que sintetiza y simplifica al máximo la argumentación expuesta en los anteriores apartados de este trabajo, puesto que se basa en la normativa vigente sin considerar todas las críticas o sugerencias de mejora efectuadas en los anteriores párrafos, pretende así, como mínimo, permitir al socio profesional persona física el que pueda comprobar de forma rápida si, atendiendo a la normativa y criterios interpretativos vigentes, ha efectuado una correcta calificación a efectos tributarios, tanto en sede de tributación directa como indirecta, de las retribuciones percibidas por los servicios profesionales, de administración y de alta dirección prestados a su sociedad profesional, sin perjuicio de los posibles matices a aplicar en función de cada caso concreto.

---

<sup>250</sup> Véase a modo de ejemplo, las Consultas Vinculantes nº V0816-14, de 24 de marzo de 2014; nº V1562-14, de 13 de junio de 2014; y nº V2673-14, de 8 de octubre de 2014. (<http://petete.minhap.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/consulta.htm>)

<sup>251</sup> Véase Anexo I

A continuación, se expone el cuestionario a plantearse por los socios profesionales personas físicas a la hora de calificar sus rentas percibidas en sede del IRPF y del IVA, y cuyo desarrollo se contiene en el esquema procedimental a seguir recogido en el Anexo I del presente trabajo.<sup>252</sup>

---

<sup>252</sup> El cuestionario se concibe en formato pregunta-respuesta, y debe seguirse en el orden previsto de conformidad con la numeración de las preguntas a formular.

## TEST BÁSICO DE CALIFICACIÓN - CUESTIONARIO

<b>Calificación de retribuciones por la prestación de servicios de administración y servicios de alta dirección</b>	
<b>IRPF</b>	Por aplicación de la teoría del vínculo (sin perjuicio de las críticas expuestas a la misma), los servicios de alta dirección se engloban en los servicios de administración. Ello comporta que se califiquen en su conjunto como RENDIMIENTOS DEL TRABAJO (Art. 17.2.e) LRPF)
<b>IVA</b>	Cabe entender que la prestación de servicios de administración (que engloba los servicios de alta dirección) no es hecho imponible de IVA. El administrador actúa en representación de la sociedad (representación orgánica), y por tanto, no actúa ordenando por cuenta propia medios humanos ni materiales. (Este planteamiento es fruto del estudio efectuado pero no se contiene de forma expresa en ninguna norma.)
<b>Calificación de retribuciones por la prestación de servicios profesionales</b>	
<b>1. ¿Está la sociedad profesional de la que es socio acogida a la LSP?</b>	
<p><b>SI.</b> Automática inclusión en el RETA (D.A. 5ª LSP), por tanto: RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (párrafo 3º, Art. 27.1. LIRPF). A efectos del IVA: Pendiente analizar si existe ordenación por cuenta propia de factores de producción (Nota AEAT de 10 febrero 2015)</p> <p><b>NO.</b> Siguiente pregunta.</p>	
<b>2. ¿Tiene un porcentaje de participación superior o igual al 50% del capital de la sociedad?</b>	
<p><b>SI.</b> Automática inclusión en el RETA (D.A. 27ª TRLGSS), por tanto: RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (párrafo 3º, Art. 27.1. LIRPF). A efectos del IVA: Pendiente analizar si existe ordenación por cuenta propia de factores de producción (Nota AEAT de 10 febrero 2015)</p> <p><b>NO.</b> Siguiente pregunta.</p>	
<b>3. ¿Se encuentra en alguna de las siguientes circunstancias?</b>	
<p>a) <b>Participa en la sociedad y el 50% o más del capital de la sociedad está en manos de socios con los que convive y que son o su cónyuge o parientes hasta el 2do grado</b></p> <p>b) <b>Tiene un porcentaje de participación superior o igual al 33,33% del capital de la sociedad</b></p> <p>c) <b>Tiene un porcentaje de participación superior o igual al 25% del capital de la sociedad y realiza funciones de dirección y gerencia en la sociedad</b></p>	
<p><b>SI.</b> Automática inclusión en el RETA (D.A. 27ª TRLGSS), por tanto: RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (párrafo 3º, Art. 27.1. LIRPF). A efectos del IVA: Pendiente analizar si existe ordenación por cuenta propia de factores de producción (Nota AEAT de 10 febrero 2015)</p> <p><b>NO.</b> Siguiente pregunta.</p>	
<b>4. ¿En la prestación de servicios profesionales que realiza, existen indicios que permitan considerar la existencia de dependencia y ajenidad respecto de la sociedad profesional?</b>	
<p><u>Indicios de dependencia:</u> la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste, el sometimiento a horario, el desempeño personal del trabajo, la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario que se encarga de programar su actividad, o la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.</p> <p><u>Indicios de ajenidad:</u> la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concerniente a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público (tales como la fijación de precios o tarifas, la selección de clientela, y la indicación de personas a atender), el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo, o el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada sin el riesgo y lucro que caracteriza el ejercicio libre de una profesión.</p>	
<p><b>SI.</b> RENDIMIENTOS DEL TRABAJO (por exclusión al no aplicar Art. 27.1 LIRPF). A efectos del IVA: NO ES HECHO IMPONIBLE (no aplica Art. 4.1, Art. 5.1.a), ni Art. 5.2 LIVA). Se entiende que no existe ordenación por cuenta propia.</p> <p><b>NO.</b> RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (Art. 27.1 LIRPF, párrafo 1º, se entiende que existe ordenación por cuenta propia de recursos). A efectos del IVA: PRESTACIÓN DE SERVICIOS SUJETA Y NO EXENTA (se entiende que existe ordenación por cuenta propia de factores de producción).</p>	

#### **4. La “marca personal” como elemento a considerar en el caso de las sociedades profesionales**

##### ***a) Aspectos mercantiles de la “marca personal”***

Para finalizar el estudio en cuanto a la calificación de los servicios prestados por el socio profesional persona física a su sociedad, me parece relevante hacer un breve apunte a un fenómeno que está en auge y que tiene gran trascendencia en el ámbito de las actividades profesionales. Dicho fenómeno es el de la “marca personal” o lo que en el mundo anglosajón se conoce como *personal branding*.

Es innegable que el *personal branding* permite al profesional posicionarse en el mercado, diferenciarse de sus competidores y ser reconocido por sus cualidades intelectuales y su valor añadido. Sin entrar a disertar en torno al concepto de marca personal<sup>253</sup>, que no es objeto de este trabajo, sí cabe apuntar que la marca personal puede convertirse en un activo de gran valor para un profesional. Es por el nombre, por el que se reconocen a los profesionales personas físicas y por el que se les vincula con una concreta actividad profesional. Ello es evidente si se piensa, a modo de ejemplo, en la cantidad de clínicas, despachos de arquitectura o despachos de abogados cuyo nombre es el apellido de uno de los médicos, arquitectos o abogados fundadores. Y es que, los pacientes o clientes que acuden a esas clínicas y despachos, acuden aun sabiendo que el profesional que les atenderá no será el socio cuyo nombre figura en la puerta, sin embargo asocian dicho nombre a una determinada calidad del servicio. Es precisamente esa calidad que asocian al nombre del profesional, a la marca personal, la que condiciona su elección frente al resto de profesionales de la competencia que ofrecen esos mismos servicios profesionales. De ahí que, la sociedad profesional a través de la cual

---

<sup>253</sup> Al respecto, precisar que la definición de “marca” se contiene en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, que, concretamente señala en su artículo 4.1 que “[s]e entiende por marca todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otras.”, precisando en su artículo 4.2, letra a) que entre estos signos se encuentran “[l]as palabras o combinaciones de palabras, incluidas las que sirven para identificar a las personas”.

se desarrolla la actividad y que se identifica con ese nombre profesional se beneficia del valor de la marca personal del socio fundador, del profesional que inició la actividad. Se trata, pues, de un activo que la sociedad profesional explota pero cuya titularidad, *a priori*, es del profesional persona física, y es que no hay nada más personal que el nombre que identifica a una persona física.

En este sentido, a menudo, y al igual que ocurre en las actividades empresariales, las sociedades profesionales registran como marca el nombre del profesional, pasando de este modo a tener la titularidad de la explotación de dicha marca personal. Sin embargo, ello no siempre es así, puesto que nuestro ordenamiento jurídico prevé la posibilidad de que el profesional persona física registre su propia marca personal.

De hecho, con esta medida, el socio profesional fundador podría prevenir situaciones en las que sociedades profesionales que con el tiempo han crecido en número de socios y volúmenes de facturación, planteasen excluirlo buscando un relevo generacional y aun así continuaran explotando la marca personal y utilizando el nombre de dicho socio fundador sin satisfacerle remuneración alguna.

En caso de ser así, el socio profesional persona física podría ceder el uso de su marca personal registrada a su nombre, a su sociedad profesional, de igual modo que una sociedad celebra un contrato de licencia de uso de marca a favor de otra sociedad percibiendo por ello los correspondientes royalties.

#### ***b) Efectos fiscales de la cesión de la marca personal***

Esta cesión de la marca personal constituiría una prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, que



debería ser retribuida y valorada a mercado, al tratarse de una operación vinculada regulada el art. 18.2, letra a) de la LIS.<sup>254</sup>

En cuanto a la calificación del rendimiento de las retribuciones percibidas por el socio profesional persona física por la cesión de marca personal a efectos de su IRPF, cabe destacar que la LIRPF no prevé este supuesto de forma expresa, por lo que se hace necesario analizar bajo qué calificación debería encuadrarse dicho supuesto. *A priori*, se podría pensar en el caso de la cesión de derechos de imagen cuyas retribuciones se califican como rendimientos del capital mobiliario, en virtud del artículo 25.4, letra d), de la LIRPF, a excepción de que la cesión de derechos de imagen tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso las rentas percibidas por la misma se calificarían como rendimientos de actividades económicas. Sin embargo, lo cierto es que el concepto de derechos de imagen y el concepto de marca personal, no son conceptos coincidentes puesto que el primero involucra más a la imagen de la persona física que a su nombre. Se trata de un concepto que sin duda halla su contexto en contratos de publicidad celebrados entre personas con un reconocimiento público y empresas de productos, a modo de ejemplo, es claro el caso de los deportistas de élite que ceden su imagen para comercializar productos deportivos, vehículos... etc. Sin embargo, en el caso que se plantea de los socios profesionales, éstos rara vez ceden su imagen para publicitar los servicios prestados por la sociedad profesional sino que simplemente ceden el nombre sin acompañarlo necesariamente de una imagen. Siendo así, no cabe, por tanto, englobar sin más el caso de la cesión de marca personal bajo el paraguas de la cesión de derechos de imagen.

Otro supuesto fronterizo, sería el caso de la cesión de *know-how* o de derechos de la propiedad intelectual que se encuentra regulada en el artículo 25.4, letra a), de la LIRPF, recibiendo la calificación de rendimientos del capital mobiliario

---

<sup>254</sup> A estos efectos, sería necesario valorar dicha cesión conforme a valor de mercado, y para ello será preciso aplicar alguno de los métodos previstos en el artículo 18.4 de la LIS, de forma similar al caso de cesiones de marcas entre empresas de un mismo grupo societario (en estos supuestos, a menudo se emplea el método del libre comparable, efectuando un análisis de *benchmarking* y estableciendo un porcentaje de mercado sobre el volumen de ventas de la sociedad que explota la marca). Dado que la cesión de una marca personal no se trataría propiamente de una prestación de servicios profesionales, no resultaría de aplicación el conflictivo artículo 18.6 de la LIS.

siempre que el contribuyente no sea el autor. Sin embargo, dicho supuesto no encajaría tampoco en el caso planteado ya que en la cesión de marca personal, únicamente se cede el nombre sin que éste vaya necesariamente acompañado de un *know-how* concreto. En realidad, lo que se cede es una marca personal asociada a una percepción muy concreta de la misma por parte del mercado.

Así pues, ¿cómo deberían calificarse los rendimientos percibidos por el socio profesional persona física que cede su marca personal a la sociedad profesional en la que participa? Siguiendo la línea apuntada en el caso de la cesión de derechos de imagen y de *know-how*, parece que podrían distinguirse dos supuestos distintos:

- a) Un primer supuesto sería aquel en que el socio persona física que cede la marca personal presta efectivamente servicios profesionales a la sociedad profesional cuya retribución es susceptible de calificarse como rendimiento de actividad económica. En ese caso, la marca personal constituiría un activo del socio profesional afecto a la actividad económica desarrollada por el socio y necesario en la prestación de servicios a su sociedad, por lo que la retribución percibida por dicho activo debería recibir la calificación de rendimiento de actividades económicas y se trataría de una prestación de servicios sujeta al IVA al realizarse por un profesional que asumiría el riesgo económico de la actividad profesional desarrollada.
- b) Un segundo supuesto sería aquel en que el socio persona física que cede la marca personal, o bien no presta efectivamente servicios profesionales a la sociedad, o bien sí presta servicios profesionales a la sociedad pero la retribución percibida por los mismos no es susceptible de calificarse como rendimientos de actividades económicas, sino que se califica como rendimientos del trabajo (al entenderse que existe dependencia y ajenidad). En dicho caso, la marca personal constituiría un activo del socio profesional pero no estaría afecto a ninguna actividad

económica desarrollada por el socio cedente, por lo que sería susceptible de calificarse como rendimiento del capital mobiliario en base a lo establecido en el artículo 25.1, letra b), de la LIRPF, que se refiere a los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos. En este supuesto no existiría hecho imponible del IVA, al no haber asunción de riesgo económico alguno por parte del socio de la actividad profesional desarrollada.

Este último supuesto, en que los rendimientos percibidos por la cesión de la marca personal se calificarían como rendimientos del capital mobiliario, puede resultar una alternativa interesante para trasladar rentas al socio profesional persona física que en el pasado ha prestado servicios para la sociedad pero que ya no los presta (por estar jubilado, o por estar desarrollando otras actividades distintas... etc.). Se trata de un sistema de retribución que no plantea problemas de calificación, que constituye gasto deducible para la sociedad profesional que se beneficia de la marca personal y que, por tanto, pese a tratarse de un rendimiento del capital mobiliario, y estar la retribución percibida sujeta a la misma escala de gravamen que en el caso de reparto de dividendos, no presenta la problemática de la doble imposición que afecta a la traslación de rentas por la vía de los dividendos.



**CAPÍTULO TERCERO: SOCIEDADES PROFESIONALES Y OPERACIONES  
VINCULADAS: NORMA DE VALORACIÓN DEL ARTÍCULO 18.6 DE LA LIS.  
¿DE VUELTA A UN RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL?**



## 1. Planteamiento y objeto del capítulo.

Tras haber analizado en el capítulo anterior la calificación jurídica de la relación entre el socio profesional persona física y su sociedad, a la luz de los múltiples supuestos que dicha relación puede presentar, en el presente capítulo se aborda la problemática que supone la valoración de dicha relación, y ello principalmente, por cuanto que, en cualquier caso, un socio y su sociedad se consideran partes vinculadas a efectos fiscales, lo que implica que cualquier operación que se lleve a cabo entre el socio y su sociedad se califica en todo caso como una operación vinculada regulada en el artículo 18.2, letra a) de la LIS a la que necesariamente se debe aplicar un valor de mercado.

Concretamente en relación a éste punto, conlleva una enorme dificultad determinar el valor de mercado de la operación vinculada que supone la prestación de servicios profesionales por parte de un socio persona física a la sociedad en la que participa, máxime cuando por las características del servicio profesional (que por definición va ligado a la persona que lo desarrolla y que se caracteriza por ser *intuitu personae*), no existen operaciones comparables, externas o internas, que permitan establecer un criterio de valoración válido según la norma tributaria de operaciones vinculadas regulada en el artículo 18.4 de la LIS.

Ante este supuesto, el legislador tributario en un intento de dar solución a esta cuestión regula en el artículo 18.6 de la LIS, una presunción de valor de mercado del servicio prestado por el socio profesional persona física siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos. Sin embargo, la exigencia de dichos requisitos entraña una aparente contradicción con la derogación del régimen de transparencia fiscal que antaño se aplicaba en sede del IS a las sociedades profesionales y que dejó de aplicarse puesto que comportaba graves agravios comparativos respecto del tratamiento fiscal conferido a otras sociedades no profesionales.

A estos efectos, teniendo en cuenta que los criterios generales de determinación del valor de mercado de operaciones vinculadas no son fácilmente aplicables al caso de las prestaciones de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad, en muchos supuestos, el contribuyente, a efectos de evitar riesgos fiscales y cumplir con la normativa de valor de mercado establecida por el régimen de operaciones vinculadas, se ve obligado a acatar los requisitos establecidos en el artículo 18.6 de la LIS, lo cual puede generar disfunciones en la operativa de la sociedad profesional que por el contrario no se generarían en el caso de sociedades para las que sus socios también prestan servicios pero que no desarrollan actividades profesionales.

Todo ello, no sólo supone una incoherencia del actual ordenamiento tributario sino que además es contrario al principio de justicia tributaria, y por ello, merece un estudio detallado a efectos de poder determinar las consecuencias que comporta para el contribuyente y proponer soluciones al respecto.

En este sentido, para poder abordar con rigurosidad el análisis de la normativa de operaciones vinculadas aplicable a los servicios profesionales prestados por el socio profesional a su sociedad, resultará imperativo el análisis previo de la tributación directa de las sociedades profesionales, remontándonos al antiguo régimen de transparencia fiscal, actualmente derogado, pero que estuvo vigente desde el año 1978 hasta el año 2002, y que, ya avanzo, a mi parecer guardaría gran relación con la normativa contenida en el actual artículo 18.6 de la LIS.

Tras dicho análisis, se procederá a examinar con detenimiento los requisitos contenidos en el artículo 18.6 de la LIS con el objeto de concluir acerca de la conveniencia o no de la aplicación del mismo a los servicios profesionales prestados por el socio profesional persona física a su sociedad, y de si su aplicación efectiva comporta en la práctica una vuelta “encubierta” al antiguo régimen de transparencia fiscal, constituyendo, por tanto, un paso atrás en la regulación tributaria de las sociedades profesionales.



## **2. Antecedentes normativos. Régimen de transparencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.**

### **2.1. Cuestiones generales**

Las sociedades profesionales siempre han supuesto una fuente de conflictos para el legislador tributario. De entrada, no existe una definición clara de lo que debe entenderse por “actividad profesional”<sup>255</sup>, lo cual dificulta la delimitación del ámbito de actuación de las sociedades profesionales. Ello unido al hecho de que se trata de actividades peculiares debido a su marcado carácter *intuitio personae*, lleva a que el legislador sea receloso cuando dichas actividades se desarrollan bajo una forma jurídico- societaria.

En este contexto, el legislador desde la Reforma Fiscal de 1978 optó por regular las sociedades profesionales mercantiles bajo el régimen de transparencia fiscal a efectos del IS, con el fin de asegurar que este tipo de sociedades no se empleasen por los socios profesionales personas físicas para diferir o evitar la tributación en sede de su IRPF. El régimen de transparencia contrarrestaba las prácticas fraudulentas a través del mecanismo de la imputación a los socios de las bases imponibles obtenidas por la sociedad profesional. A lo largo de los años, la regulación del régimen de transparencia fiscal fue sufriendo diversas modificaciones. Sin embargo, la imputación de bases imponibles a los socios y la clara finalidad antielusiva del mismo, resultaron una constante que estuvo presente durante toda la vida del régimen.

Muchas fueron las críticas que efectuó la doctrina en relación al régimen de transparencia fiscal puesto que su aplicación era automática a todas las sociedades profesionales mercantiles con independencia de su sustancia material y económica, lo que probaba la presunción de fraude fiscal que, en todo caso, presidía la regulación del régimen que efectuaba el legislador. Siendo así, se producía una clara discriminación respecto del tratamiento fiscal

---

<sup>255</sup> Véase lo ya comentado al respecto en el apartado 2 del capítulo primero del presente trabajo.

del resto de sociedades que desarrollaban actividades empresariales, y que, a diferencia del caso de las sociedades profesionales, no se veían abocadas a la descapitalización, fruto de la imputación de bases, ni condicionadas en la toma de decisiones empresariales por la normativa fiscal que les era de aplicación.

No fue hasta el año 2002, cuando el legislador, haciéndose eco de las críticas e incongruencias del régimen, y en aras a preservar el principio de neutralidad fiscal<sup>256</sup>, optó por derogarlo, equiparando el tratamiento fiscal de las sociedades empresariales al de las sociedades profesionales que pasaron a tributar bajo el régimen general del IS.

Ello, sin duda, supuso un gran paso en la historia de la tributación directa de las sociedades profesionales, ya que por primera vez, se admitía que su existencia podía responder a motivos económicos más allá de la mera intención, por parte de los socios, de eludir tributación. Se admite, pues, la realidad material de este tipo de sociedades y la economía de opción consistente en desarrollar una actividad profesional no de forma individual, sino a través de una sociedad mercantil.

A fecha de hoy, en el contexto económico y social en que vivimos, resulta patente la necesidad de facilitar la creación de sociedades profesionales, puesto que, para los profesionales persona física, a menudo es la única vía para poder estar activos en el mercado, desarrollar la actividad profesional en igualdad de condiciones frente a competidores nacionales e internacionales, y, en definitiva, asegurar una organización de la actividad profesional que permita enfrentarse a los retos que plantea el futuro. De ahí que resulte fundamental que la regulación fiscal de este tipo de sociedades no suponga un obstáculo a la creación de las mismas sino un incentivo a su desarrollo, y ello sin perjuicio, de que, evidentemente, la Administración Tributaria verifique, al igual que en el resto sociedades, que no se den abusos ni situaciones de fraude fiscal. En este sentido, parece que la actual regulación en sede del IS aboga por aceptar las sociedades profesionales y no buscar su desaparición, ya que, si bien no las

---

<sup>256</sup> Principio ampliamente estudiado por la teoría hacendística. Así, F. NEUMARK, *Principios de la imposición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, págs. 62 a 65 y 319, explica su fundamento teórico basado en las originales tesis liberales y su ulterior evolución en los esquemas fiscales más modernos.

favorece de forma especial, lo cierto es que con la eliminación del régimen de transparencia y la consecuente tributación bajo el régimen general del IS, tampoco las perjudica o discrimina respecto de otras sociedades.

Sin embargo, como dice el refrán, “no es oro todo lo que reluce” puesto que en sede del régimen de operaciones vinculadas del IS, y concretamente en el artículo 18.6 de la LIS, el legislador ha establecido una peculiar norma especial de valoración para la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional. La sistemática y requisitos del citado precepto, recuerdan mucho a la mecánica del que antaño fuera el único régimen aplicable a las sociedades profesionales: el derogado régimen de transparencia fiscal que parece, así, resurgir cual ave fénix de entre sus cenizas.

De ahí que, sin dejarse deslumbrar por la derogación del régimen de transparencia fiscal y la aparente aceptación de la economía de opción que puedan comportar las sociedades profesionales, cabe preguntarse si en sede de dichas sociedades la transparencia fiscal realmente ha desaparecido o si simplemente se ha transformado... ¿Se trata de un régimen extinto y olvidado o en realidad ha sufrido una metamorfosis para adaptarse al nuevo contexto, sobreviviendo “escondido” en el artículo 18.6 de la LIS? Para poder dar respuesta a dicha cuestión se hace necesario, pues, remontarse a la antigua normativa de la transparencia fiscal, a efectos de compararla con la actual normativa vigente.

A estos efectos, no sería correcto ni de buena educación proseguir este trabajo con una exposición detallada de un régimen ya derogado y acerca del cual han escrito numerosos autores de reputado prestigio y experiencia en la materia. Sin embargo, y sin ánimo de extenderme en una cuestión tan comentada por la doctrina, sí me parece relevante, como paso previo para el análisis de la normativa de operaciones vinculadas aplicable a los servicios profesionales prestados por el socio profesional persona física a su sociedad contenida en el artículo 18.6 de la LIS, exponer brevemente la tributación directa aplicable a las sociedades profesionales mercantiles en sede del antiguo régimen de

transparencia fiscal del IS. Ello viene justificado por las enormes conexiones que el mismo tiene con el actual artículo 18.6 de la LIS y que se detallará en el siguiente apartado del presente capítulo.

Así pues, expongo a continuación de forma sintética, y únicamente en lo que atañe a las sociedades profesionales, los antecedentes normativos y filosofía del régimen de transparencia fiscal, así como los requisitos bajo los que las sociedades profesionales debían tributar por el mismo, las consecuencias fiscales derivadas de su aplicación, y los motivos que llevaron a la derogación de un régimen que estuvo vigente durante más de veinte años en nuestro ordenamiento tributario.

Ello permitirá recordar varios aspectos del régimen de transparencia fiscal a los que me referiré en los siguientes apartados del presente capítulo, permitiendo seguir con mayor facilidad el hilo argumental del mismo.

## **2.2. Normativa y filosofía del régimen**

Con objeto de ser breve y a la vez concisa, expondré la normativa aplicable en sede del régimen de transparencia fiscal, enumerando sucintamente en cinco puntos las distintas normas en virtud de las cuales el citado régimen se creó, modificó y derogó, atendiendo especialmente a las modificaciones que afectaron a la configuración concreta de las sociedades profesionales.

### **1. Nacimiento del régimen: Reforma fiscal de 1978**

El régimen de transparencia fiscal halla su origen en la Reforma fiscal de 1978, concretamente a través del artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF y del artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, así como de sus respectivos desarrollos reglamentarios.<sup>257</sup>

---

<sup>257</sup> Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, y que fue derogado y sustituido por el Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se

Desde su origen, se caracterizó por tratarse de un modelo de transparencia “puro” (como lo denominó la doctrina) en el sentido de que la sociedad, pese a ser sujeto del IS, pasaba a quedar en un segundo plano al imputarse íntegramente a los socios los resultados obtenidos por la misma, y no tributar por dicho impuesto.<sup>258</sup>

Con dicha imputación se lograba la finalidad del régimen, que no era otra sino la de evitar que sociedades con pocos socios en las que se podía mantener la no distribución de dividendos, no optasen por dicha política de forma habitual y dilatada en el tiempo, lográndose así un diferimiento de la tributación en IRPF de los socios por la recepción del dividendo. En este sentido, la imputación a los socios de la base imponible obtenida por la sociedad, que se realizaba con independencia de que se hubiera producido o no la distribución de los beneficios obtenidos, lograba evitar el diferimiento en el pago del IRPF al sujetarse a tributación en sede de dicho impuesto las bases imponibles imputadas a los socios persona física.

Asimismo, a través del régimen de transparencia fiscal, el problema de la doble imposición económica en el caso de los dividendos quedaba también resuelto puesto que la sociedad transparente no tributaba en sede del IS.

Como bien apunta la doctrina, en el fondo la filosofía del legislador al regular el régimen de transparencia fiscal fue claramente el intentar dar solución a aquellos casos en los que se empleaba el uso de una sociedad

---

aprueba el Reglamento del IRPF; y Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del IS.

<sup>258</sup> En este sentido, destacar que el régimen desde su inicio se configuró como un mecanismo completamente diferenciado del régimen de atribución de rentas previsto para entidades sin personalidad jurídica propia. A estos efectos, como bien señala PONT CLEMENTE, la principal diferencia entre ambos regímenes radicaba en que frente al caso del régimen de atribución de rentas en el que las sociedades civiles no estaban sujetas al IS, en el caso del régimen de transparencia fiscal, las sociedades mercantiles sí eran sujetos pasivos del IS. Por otra parte, en el régimen de atribución de rentas existían varias posibilidades de acuerdo de reparto de beneficios, mientras que en el régimen de transparencia fiscal la imputación se realizaba esencialmente en base a la participación en el capital de la sociedad. PONT CLEMENTE, *La tributación de las sociedades civiles que realicen actividades profesionales*, 1998, pág. 156. Véase también el temprano trabajo doctrinal elaborado por ZURDO RUÍZ-AYUCAR, J., *El régimen de transparencia fiscal*, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 142, 1979, págs. 725 y ss.

únicamente con una finalidad de elusión fiscal, al tratarse de contribuyentes con rentas elevadas que pretendían eludir la progresividad del IRPF canalizando sus rentas hacia sociedades interpuestas sujetas a tributación al tipo fijo del IS.

Dicha filosofía deviene, si cabe, más evidente, en el caso de las sociedades profesionales para las cuales el régimen nació de obligada aplicación, pese a ser optativo y voluntario para otro tipo de sociedades.

Así pues, no es descabellado entender que la premisa clave que presidía el régimen de transparencia fiscal y subyacía en su regulación fuera la siguiente: las sociedades transparentes, aquellas que cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del régimen, y en cualquier caso las sociedades profesionales, tienen como única finalidad la defraudación.

A estos efectos, resulta paradigmático que desde el inicio del régimen, las sociedades profesionales fueran vistas como instrumentos empleados únicamente para evitar la progresividad del IRPF y no como una opción de organización profesional lícita y alternativa al ejercicio de la profesión de forma individual. De ahí que, sin dar opción alguna, el legislador ya en la primera redacción de la norma incluyera este tipo de sociedades en los supuestos de transparencia obligatoria.

Y es que, la aplicación obligatoria del régimen de transparencia a todas las sociedades profesionales, suponía claramente la falta de reconocimiento de la existencia de sociedades profesionales que efectivamente se constituyeran con la finalidad de desarrollar una actividad profesional de forma agrupada y no como sociedades meramente instrumentales, y ello incluso pese a tratarse de una práctica habitual.

## 2. Ley 48/1985, de 27 de Diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A raíz de la entrada en vigor de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, se introdujeron varias modificaciones relevantes en relación al régimen de transparencia fiscal <sup>259</sup>.

En este sentido, se suprimieron los supuestos de transparencia fiscal voluntaria u optativa. Asimismo, se estableció la prohibición de imputar a los socios bases imponibles negativas. A estos efectos, la imputación quedó limitada a las bases positivas, siendo las bases negativas objeto de compensación en sede de la sociedad con bases imponibles positivas futuras en el plazo de compensación previsto. Con ello se pretendió evitar la imputación de pérdidas a los socios fruto de gastos deducibles en la sociedad y que no habrían sido deducibles en sede del IRPF de los socios. Ambas medidas son un claro reflejo de que la intención del legislador era la de afianzar la configuración del régimen como un mecanismo anti-elusión fiscal.

En cuanto a las sociedades profesionales, se estableció una nueva definición de “sociedad profesional” a efectos del régimen de transparencia. En su origen, la sociedad profesional (que en todo caso estaba obligada a aplicar la transparencia fiscal) era aquella en que todos sus socios eran profesionales de la actividad desarrollada por la sociedad durante todo el periodo impositivo. Con la Ley 48/1985, las sociedades profesionales sujetas al régimen de transparencia pasaron a configurarse como aquellas sociedades en las que todos sus socios debían ser profesionales que directa o indirectamente estuvieran vinculados al desarrollo de la actividad profesional de la sociedad. Se ampliaba, por tanto, los casos de sociedades profesionales que caían en el ámbito de la transparencia, al exigir

---

<sup>259</sup> Una clara exposición de la reforma operada por la Ley 48/1985, puede verse en CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Impuesto sobre Sociedades (III): regímenes especiales”, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1986, págs. 360 a 368.

únicamente respecto de los socios una vinculación con la actividad profesional de la sociedad que incluso podía llegar a ser indirecta.

### 3. Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Ley 18/1991 aportó múltiples novedades en la regulación del régimen de transparencia fiscal, entre otros: la desaparición de los supuestos residuales de transparencia voluntaria; la configuración de sociedades de artistas y deportistas como un supuesto de transparencia; la ampliación de plazos de cumplimiento de requisitos para que fuera de aplicación el régimen; se estableció que la imputación de bases imponibles se efectuaría únicamente respecto de los socios residentes debiendo tributar la sociedad por la parte correspondiente a los socios no residentes... etc.<sup>260</sup>

Concretamente, en materia de sociedades profesionales, la Ley 18/1991 estableció que también se considerarían sociedades profesionales sujetas al régimen de transparencia aquellas en las que hubieran socios no profesionales siempre que la participación total ostentada por los socios no profesionales no excediera del 5% del total capital social. Esta modificación, de nuevo supuso, al igual que la modificación prevista en la Ley 48/1985, una ampliación de los supuestos de sociedades profesionales a los que obligatoriamente se debía aplicar el régimen de transparencia fiscal. A estos efectos, se amplía la aplicación del régimen incluso a los casos en que los que existan socios no profesionales, sin ser, por tanto, imperativo que la totalidad de los socios fuesen profesionales. La modificación pretendía, con esta ampliación del supuesto de hecho, evitar aquellos casos en los que no era procedente la aplicación del régimen (y que por tanto se escapaban de la imputación de bases), mediante el artificio de otorgar un ínfimo porcentaje

---

<sup>260</sup> Para más información, véase LOZANO SERRANO, *La Transparencia Fiscal*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Navarra 2001, págs. 24 a 29



de participación a un socio no profesional (habitualmente, un familiar del socio profesional).

Esta nueva ampliación de los supuestos de transparencia evidencia de nuevo, la clarísima finalidad anti-elusiva del régimen en su aplicación a las sociedades profesionales.

A estos efectos, precisar que la finalidad anti-elusiva del régimen de transparencia, fue ratificada por el TC en la STC de 14 de julio de 1994 (RTC\1994\214) en la que señala, en su Fundamento Jurídico Cuarto, que la imputación de rentas sobre la que pivota el régimen de transparencia fiscal halla su justificación en la necesidad de “...[e]vitar la elusión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se producía mediante la creación de Sociedades interpuestas o instrumentales.”

#### 4. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

La gran novedad a destacar que supuso la Ley 43/1995, fue entre otras, el establecer la tributación en sede del IS de las sociedades transparentes por las rentas obtenidas como cualquier sujeto pasivo del impuesto. Hasta entonces, las sociedades transparentes eran sujeto pasivo del IS pero sin embargo no tributaban efectivamente por dicho impuesto. Con la modificación introducida por la Ley 43/1995, se rompió definitivamente con el modelo de transparencia puro existente desde su origen en 1979, y se evolucionó a un sistema mixto en el que la sociedad pasó a tributar por IS, con independencia de las imputaciones de bases imponibles positivas a efectuar a sus socios. En dicho contexto, la cuota ingresada por la sociedad transparente se configuró como un pago a cuenta del impuesto a satisfacer por los socios.

En cuanto a las sociedades profesionales, se estableció un nuevo concepto de “sociedad profesional” a efectos del régimen de transparencia en el que pasaron a tener especial incidencia nuevos parámetros, cuáles eran: la

actividad desarrollada por la sociedad, el volumen de ingresos obtenidos por la sociedad y el porcentaje de participación de los socios profesionales en los beneficios obtenidos por la sociedad.<sup>261</sup>

5. Derogación del régimen de transparencia y sustitución por el régimen de sociedades patrimoniales: Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

Finalmente, la Ley 46/2002 derogó el régimen de transparencia fiscal. Concretamente señala su exposición de motivos (apartado IV) que: *“La desaparición de dicho régimen, 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.”*

Así pues, alude la Exposición de motivos de la Ley 46/2002 a la derogación del régimen por “razones de neutralidad”, lo que significa que la desaparición del régimen se amparó en evitar agravios comparativos y discriminación del tratamiento fiscal otorgado a las sociedades profesionales (entre otras) respecto del resto de sociedades mercantiles.

---

<sup>261</sup> Una clara exposición del régimen derivado de la reforma operada por la Ley 43/1995, puede verse en RUIZ POSEE, J.J., “El régimen tributario especial de la transparencia fiscal interna según la ley 43/95”, *Estudios sobre el impuesto de sociedades*. P. Yebra Martul-Ortega/ C. García Novoa/ A. López Díaz (coords.), Comares, 1998, págs. 301 a 304 y 308 a 310. Con posterioridad a la Ley 43/1995, se efectuaron algunas modificaciones más que no afectaron de forma sustancial al régimen ni a la configuración de las sociedades profesionales, por lo que no se exponen en el presente trabajo. A estos efectos, simplemente señalar las normas que las recogieron: Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF; Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000; Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social; y, Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001.

Con la supresión del régimen de transparencia fiscal, las sociedades profesionales dejaron de tributar por dicho régimen para pasar a tributar conforme a la normativa general del IS, tal como se expondrá más adelante.

## 6. Corolario

A la luz de este brevísimo y sintético repaso de los principales hitos normativos del régimen de transparencia fiscal, resulta evidente la filosofía esencial de este régimen tributario, que se configuró inicialmente en sus orígenes como una medida para evitar el diferimiento de la tributación progresiva del IRPF y la doble imposición, y se definió claramente como un sistema de prevención del fraude fiscal mediante la interposición de sociedades. El caso de las sociedades profesionales es, a estos efectos, paradigmático puesto que las diversas modificaciones del régimen de transparencia relativas a la configuración de dichas sociedades siempre fueron encaminadas a ampliar el número de supuestos que encontraban cabida en el régimen. Esta obsesión del legislador por no dejar fuera de la transparencia fiscal a ninguna sociedad que desarrollase una actividad profesional, unida a la idea de que el régimen de transparencia se configuró claramente como un sistema antifraude, llevan a concluir que desde el inicio del mismo, las sociedades profesionales fueron consideradas por el legislador, en cualquier caso, como instrumentos al servicio del fraude fiscal. Y es que, desde 1979 hasta la derogación del régimen, en 2002, tuvieron que transcurrir más de veinte años para que el legislador otorgara un tratamiento fiscal igualitario a las sociedades profesionales y a las sociedades empresariales.

Procede, ahora, analizar en mayor detalle los requisitos y funcionamiento de un régimen que aplicó durante tanto tiempo a las sociedades profesionales, así como los motivos que llevaron a su derogación.

## **2.3. Aplicación del régimen: requisitos y sistemática**

### **2.3.1. Esquema**

Se expone a continuación, las circunstancias que comportaban que una sociedad profesional debiera aplicar el régimen de transparencia fiscal a efectos del IS, así como el funcionamiento del mismo de conformidad con la última normativa que estuvo vigente previamente a su derogación.

En este sentido, la última normativa aplicable en sede del régimen de transparencia fiscal con carácter previo a su derogación fue la contenida en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>262</sup>, y concretamente en los artículos 75 a 77 de la citada norma.

### **2.3.2 Sociedades profesionales transparentes: requisitos**

El artículo 75.1, letra b) de la Ley 43/1995, establecía esencialmente tres requisitos para que resultase de aplicación el régimen de transparencia a las sociedades profesionales. Dichos requisitos, de cumplimiento *sine qua non*, puesto que en caso de no darse alguno de ellos la sociedad profesional debía tributar de conformidad con lo previsto en el régimen general del IS, eran los siguientes:

- ✓ Más del 75% de los ingresos del ejercicio debían proceder de actividades profesionales.
- ✓ Los profesionales, personas físicas, debían estar directa o indirectamente, vinculados al desarrollo de las actividades profesionales llevadas a cabo por la sociedad.

---

<sup>262</sup> En su redacción vigente hasta el 1 de enero de 2003, fecha en que entró en vigor la derogación del régimen y la sustitución del mismo por el régimen de sociedades patrimoniales.

- ✓ Los profesionales, personas físicas, vinculados a la actividad profesional debían tener derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares (hasta el cuarto grado inclusive) en, al menos, el 50 % de los beneficios generados a partir del desarrollo por la sociedad de las actividades profesionales.

En este sentido, procede analizar en mayor detalle cada uno de estos requisitos, así como los criterios bajo los que se interpretaron, puesto que al analizar el artículo 18.6 de la LIS, podremos observar ciertas similitudes entre estos y los requisitos exigidos en el citado precepto.

#### **1. Más del 75% de los ingresos del ejercicio debían proceder de actividades profesionales**

En relación a este primer requisito, cabe señalar que del literal de la norma se desprendería claramente que era necesario que la sociedad realizase actividades profesionales pero no se excluía la posibilidad de que realizase otro tipo de actividades, por ejemplo, empresariales, siempre y cuando los ingresos procedentes de las actividades no profesionales no alcanzasen el 25% del total ingreso del ejercicio.

En cuanto a qué ingresos debían considerarse a efectos del cómputo del porcentaje exigido en la norma, el citado precepto no establecía ningún criterio de forma expresa. Sin embargo, teniendo en consideración que las sociedades profesionales sujetas al régimen de transparencia debían cumplir con las obligaciones contables establecidas en el Plan General Contable vigente, era generalmente aceptado el criterio interpretativo que se decantaba por computar los ingresos de la actividad de conformidad con lo establecido en la normativa contable. La aceptación de este criterio interpretativo venía refrendada por el hecho de que, en el caso de las sociedades de mera tenencia y de valores, a diferencia de lo que sucedía en el caso de las sociedades profesionales, el propio artículo 75.1, letra a) de la Ley 43/1995 se remitía expresamente, en

cuanto a los parámetros de cálculo para la determinación de la sujeción al régimen, a la contabilidad de la sociedad.

En este sentido, a efectos del cumplimiento del primer requisito contenido en el artículo 75.1.b) de la Ley 43/1995, el concepto “ingresos” debía entenderse de conformidad con lo señalado en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad vigente hasta el 1 de enero de 2008 <sup>263</sup>, y concretamente en su Norma de Valoración 18<sup>a</sup>. <sup>264</sup>

Asimismo precisar, que la mayor parte de la doctrina<sup>265</sup>, ante la literalidad del precepto, que claramente señalaba que los ingresos a considerar debían ser los que procedían de las actividades profesionales, ha considerado que los ingresos que debían cumplir el porcentaje exigido debían ser única y exclusivamente los procedentes de las actividades profesionales, no siendo computables los ingresos procedentes de actividades accesorias a las profesionales o los ingresos que se hubieran obtenido por cualquier otra actividad relacionada con los socios profesionales.

---

<sup>263</sup> Así lo entendió la doctrina y así se pronuncia, entre otros, RUIZ POSEE que claramente señala: “El término “ingreso” habrá de entenderse según lo definido en el Real Decreto 1643/1990.” RUIZ POSEE, J.J., “El régimen tributario especial de la transparencia fiscal interna según la ley 43/95”, *Estudios sobre el impuesto de sociedades*. 1998, pág. 309

<sup>264</sup> Dicha norma de valoración señalaba (en cuanto a la contabilización de ingresos por servicios) que las ventas debían contabilizarse sin incluir los impuestos que las gravasen y los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, que se debían contabilizar en las cuentas correspondientes del grupo 6; que los descuentos y similares incluidos en factura que no obedecieran a pronto pago se debían considerar como menor importe de la venta; que los descuentos y similares que fueran concedidos por la empresa por pronto pago, incluidos o no en factura, se debían considerar gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665; que los descuentos y similares basados en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se debían contabilizar en la cuenta 709; y que los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se debían contabilizar en la cuenta 708.

<sup>265</sup> Así lo han considerado, entre otros, RUIBAL PEREIRA, *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, 2002, pág. 90, y GÓNZALEZ-CUÉLLAR SERRANO, *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, Editorial Colex, Madrid 1999, pág. 63

Por último señalar que el literal de la norma, en cuanto a este primer requisito, no exigía que todos los socios de la sociedad fuesen profesionales, pudiendo haber socios que no lo fueran, al ser únicamente relevante que los ingresos obtenidos (en el porcentaje señalado) fuesen fruto de una actividad profesional llevada a cabo por profesionales.

## **2. Los profesionales, personas físicas, debían estar directa o indirectamente, vinculados al desarrollo de las actividades profesionales.**

En este sentido, el artículo 75.1, letra b) de la Ley 43/1995, al aludir a que los socios que fuesen profesionales personas físicas debían estar vinculados directa o indirectamente al desarrollo de la actividad profesional, estaba admitiendo la posibilidad de que existieran socios profesionales personas físicas y socios personas jurídicas, que podían a su vez ser sociedades profesionales (y, por tanto, en principio transparentes) o no. Es más, el propio artículo 75.2 de la Ley 43/1995 en su primer párrafo, preveía la imputación de bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente, tanto a socios sujetos pasivos del IRPF, es decir personas físicas, como a socios sujetos pasivos del IS, es decir, personas jurídicas.<sup>266</sup> A estos efectos, el artículo 75.2 segundo párrafo únicamente establecía como limitación a la aplicación del régimen, que la totalidad de socios no podían ser personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal.<sup>267</sup>

---

<sup>266</sup> Al respecto, precisar que el régimen sólo aplicaba a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en España puesto que el artículo 75.2, primer párrafo, sí limitaba la imputación de las bases imponibles positivas a los socios sujetos pasivos del IS o del IRPF. Ello no obstaba a que pudieran existir socios no residentes pero en este caso a los mismos no les resultaba aplicable la imputación de bases.

<sup>267</sup> Ello guardaba plena coherencia con la finalidad del régimen de transparencia que no era otra que el evitar supuestos en que se constituía una sociedad para evitar la tributación al tipo progresivo del IRPF, limitando la tributación al tipo fijo del IS.

Respecto de los socios personas físicas, era necesario una vinculación directa con la actividad profesional de la sociedad, a través del desarrollo de la misma por parte del socio; o bien una vinculación indirecta, lo cual abría la puerta a la posibilidad de que el socio profesional persona física participase en la sociedad profesional a través de la participación en otra sociedad interpuesta.<sup>268</sup>

Así pues, del tenor literal del precepto, parecía desprenderse que la sociedad profesional transparente podía tener socios personas físicas profesionales, socios personas jurídicas transparentes, socios personas jurídicas no transparentes (aunque no la totalidad de los socios) y socios personas físicas no profesionales, siendo lo realmente determinante que los socios profesionales personas físicas intervinieran en el desarrollo de la actividad profesional de la sociedad a través del ejercicio de su profesión.<sup>269</sup> Dicho en otras palabras, resultaba fundamental para la aplicación del régimen que existiese una vinculación entre el desarrollo de la profesión del socio persona física y la obtención de ingresos de la sociedad profesional, produciéndose una intervención por parte del socio persona física en el servicio prestado por la sociedad profesional a terceros.

En este sentido, en los casos en que el socio persona física desarrollaba su profesión en el marco de la actividad profesional llevada a cabo por la sociedad, la vinculación del socio persona física con la sociedad profesional a dichos efectos bien podía calificarse como una relación de

---

<sup>268</sup> Asimismo, la alusión a la posible vinculación indirecta por parte del socio profesional persona física, fue entendida por parte de la doctrina (Véase, entre otros, GÓNZALEZ-CUÉLLAR SERRANO, *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, 1999, pág. 66) como la posibilidad de que los familiares hasta el cuarto grado del profesional persona física fueran los partícipes en la sociedad profesional. Dicha interpretación se desprendía de la lectura conjunta del requisito analizado en cuanto a la vinculación y del requisito que se describe en el siguiente apartado en cuanto a la participación del 50% en la sociedad.

<sup>269</sup> A estos efectos, como ya señalaron BADENES CHILLIDA y GARRIGA OBIOLS, en su momento, “[D]ebe entenderse que la actividad de un profesional será la que se derive de su profesión y en consecuencia la actividad de la Sociedad será la resultante de la profesión de los socios.” BADENES CHILLIDA y GARRIGA OBIOLS, *El régimen de transparencia fiscal*, Librería Bosch, 1983, pág. 38



carácter laboral, o bien como una relación de carácter mercantil. Ello no afectaba a la aplicación del régimen de transparencia en sede de la sociedad profesional<sup>270</sup>, pero sí afectaba a la tributación del socio persona física puesto que en atención al tipo de vínculo o relación existente con la sociedad, los rendimientos percibidos de la misma por el desarrollo de su actividad profesional para la sociedad eran susceptibles de calificarse a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo (relación laboral) o como rendimientos de actividades económicas (relación mercantil), con todas las implicaciones y consecuencias que una u otra calificación comportaban.<sup>271</sup>

A estos efectos, coincidiendo con FERNANDEZ JUNQUERA<sup>272</sup>, cabe señalar la importancia de no confundir las retribuciones a los socios derivadas de la actividad profesional realizada por los mismos para la sociedad, con la participación en los beneficios de la actividad profesional (que exigía la norma en un determinado porcentaje como se expone en el siguiente punto). Y es que, como bien apunta la autora, una cosa es la imputación de bases imponibles calculadas partiendo de los beneficios contables, y otra cosa muy distinta las retribuciones por servicios profesionales que, a su vez, constituyen gastos contables que inciden en el beneficio contable final.

---

<sup>270</sup> Así lo considera CALDERÓN GONZÁLEZ al señalar: *“Es irrelevante la naturaleza del vínculo jurídico que medie entre la sociedad y el profesional, de tal manera que dicha relación podrá ser un contrato de arrendamiento de servicios o de ejecución de obra o bien un contrato laboral, entre otros, sin que ello tenga incidencia alguna en relación a la transparencia fiscal, siempre que la actividad pueda ser calificada, en sí misma, como profesional.”* CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M., *La transparencia fiscal interna e internacional: su regulación en la Ley 43 / 1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley 40 / 1998 de 9 diciembre del IRPF*, Quincena fiscal, Nº 18, Octubre 2001, pág. 16

<sup>271</sup> En este sentido, cabe precisar que la percepción de rendimientos y su calificación, no obstaba a que fuese de aplicación la imputación de bases imponibles positivas que establecía el régimen de transparencia, en la correspondiente declaración del IRPF del socio persona física, y que a estos efectos se calificaba, no como rendimiento sino como “imputación de bases imponibles” de conformidad con lo que señalaba el artículo 72 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (vigente hasta el 25 de Diciembre de 2002).

<sup>272</sup> FERNANDEZ JUNQUERA, Los sujetos pasivos y Transparencia Fiscal, en VVAA, *Impuesto sobre Sociedades: Aspectos Fundamentales*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 73

**3. Los profesionales, personas físicas, vinculados a la actividad profesional debían tener derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares, hasta el cuarto grado inclusive, en, al menos, el 50 % de los beneficios de las actividades profesionales.**

A estos efectos, nótese que la participación “en beneficios” debe entenderse cómo participación en derechos económicos atribuibles tradicionalmente a la condición de socio, sin que ello necesariamente suponga participar en el capital social de la sociedad. Participar en el capital social otorga la condición de socio pero por el contrario se puede participar en los beneficios de la sociedad sin ser necesariamente socio de la misma (a modo de ejemplo, un usufructuario de las acciones o participaciones participaría en los derechos económicos sin ostentar participación alguna en el capital de la sociedad).

En este sentido, a diferencia de la primera redacción del régimen de 1978, la Ley 43/1995 no imponía literalmente como requisito la condición de socio de los profesionales personas físicas sino simplemente su participación en beneficios, por lo que cabe afirmar que para que a la sociedad se le aplicase el régimen de transparencia fiscal no era necesario que los profesionales fuesen socios de la misma, ni que los socios fuesen profesionales, sino simplemente que los profesionales que realizasen la actividad profesional en sede de la sociedad tuvieran derecho a participar en los beneficios de la sociedad conjuntamente en un porcentaje como mínimo del 50%. Con ello se lograba aplicar el régimen de transparencia aquellos supuestos en los que el profesional no tenía la titularidad jurídica de las acciones o participaciones pero sí percibía cantidades a través de la sociedad. Con ello, se pretendía evitar que cayeran fuera del régimen de transparencia, y por tanto, de la imputación de bases en el IRPF, supuestos como el caso de profesionales personas físicas que fueran usufructuarios de acciones o participaciones y que percibieran dividendos en vez de rendimientos de actividades económicas por los servicios profesionales desarrollados,

logrando así evitar la progresividad del IRPF. Es por ello que se optó por flexibilizar el requisito para intentar encajar los máximos supuestos en el régimen de transparencia fiscal, y ello con vistas a intentar minimizar los casos en que se pudiera emplear la sociedad profesional con fines de elusión fiscal. Lógicamente si el profesional era socio de la sociedad tenía derecho a participar en los beneficios de la compañía, sin embargo, el precepto no se refería a la “condición de socio” y sí a la “participación en beneficios” con el fin de englobar el resto de posibles supuestos.<sup>273</sup>

Es más, ahondando en esta idea, el propio artículo 76 de la Ley 43/1995, señalaba que las imputaciones de bases imponibles que exigía el régimen se debían efectuar a “[l]as personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente [...]”, por lo que la imputación de bases, eje central del régimen de transparencia, se efectuaba con independencia de la condición o no de socio.

La norma establecía, a su vez, un umbral mínimo cuantitativo ya que la participación en los derechos económicos debía suponer, como mínimo, el 50% de los beneficios de las actividades profesionales; y el matiz de que dicha participación mínima podía ostentarse por los propios profesionales persona física (directa o indirectamente) así como conjuntamente a través de sus familiares. Ello estaba previsto para “cubrir” supuestos acontecidos con la anterior normativa, en los que el profesional concedía participación en los beneficios a familiares con el objeto de no caer en el ámbito de la transparencia fiscal y reducir la progresividad del tipo impositivo a efectos de su IRPF.

En este sentido, el artículo 75.1, letra b) no definía qué debía entenderse a estos efectos por “familiares” y únicamente mencionaba que los mismos podrían ostentar conjuntamente la participación exigida, siempre

---

<sup>273</sup> Así se pronuncia RUIBAL PEREIRA, *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, 2002, págs. 96 y 97

y cuando se tratase de familiares del profesional persona física hasta el cuarto grado. Sin embargo, dado que el mismo precepto en su apartado primero, letra a) sí delimitaba el término “familiares” para los supuestos en sociedades transparentes de valores y de mera tenencia, el criterio generalmente aceptado era el de interpretar el término en sede de sociedades profesionales en idéntico sentido al que se predicaba del caso de las sociedades de valores y mera tenencia, y ello, en aras a guardar la lógica y coherencia del artículo 75.<sup>274</sup> Así pues, estábamos ante una “integración analógica”<sup>275</sup> en cuya virtud por “familiares” se debía entender aquellas personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive, siendo el parentesco determinado, a estos efectos, en función de lo establecido en la normativa civil vigente.<sup>276</sup>

Por último, en relación a este requisito nótese que la participación en beneficios exigida por el precepto, se refería literalmente a la participación en beneficios de las actividades profesionales, y no en todos los beneficios globales de la sociedad, que, como se ha indicado anteriormente, podía desarrollar junto a la actividad profesional otro tipo de actividades empresariales siempre que éstas últimas no alcanzasen el 25% del total ingreso del ejercicio. Dicha precisión es consecuente con la lógica del precepto, destinado a evitar la elusión fiscal en los casos de profesionales que constituían una sociedad para desarrollar su actividad con el fin de evitar la progresividad de tipo del IRPF, y de nuevo muestra el recelo y la sospecha que generaban en el legislador las actividades profesionales respecto de las puramente empresariales.

---

<sup>274</sup> Este criterio interpretativo ha sido sentado por la doctrina, y se pronuncia a favor del mismo, entre otros RUIBAL PEREIRA, L., en “El régimen de transparencia fiscal interna”, *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, P. Yebra Martul-Ortega/ C. García Novoa/ M.A. Caamaño Anido/ A. López Díaz (coords.), Lex Nova, 2000, pág. 570

<sup>275</sup> Sobre la integración analógica véase ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil*, t. I, vol. 1º, Librería Bosch, Barcelona, 1980, págs. 172-173; y, FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones del Derecho Financiero*, 2010, págs. 310-311.

<sup>276</sup> Concretamente en los artículos 915 y siguientes del Código Civil regulado en el Real Decreto de 24 de julio de 1889, en su redacción vigente a 12 de Diciembre de 2002.

Los tres requisitos contenidos en el artículo 75.1, letra b) de la Ley 43/1995, expuestos en los párrafos anteriores, debían concurrir durante un período superior a 90 días del ejercicio social, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2, tercer párrafo, que imponía de este modo un requisito temporal. Sin embargo, tal como apunta GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO<sup>277</sup>, en el caso de las sociedades profesionales, la aplicación de este requisito temporal perdía su sentido, puesto que cuando el artículo 75.1, letra b) se refería, en relación a los requisitos exigidos, a los “ingresos del ejercicio” debía entenderse que se refería a los ingresos en el momento del cierre del ejercicio. Siendo así, parece lógico considerar que la aplicación del régimen, en el caso de las sociedades profesionales, debía efectuarse en el ejercicio en el que concurrían las circunstancias exigidas en el artículo 75.1, letra b) a cierre de ejercicio, siendo determinantes las circunstancias acaecidas en dicho momento temporal concreto.<sup>278</sup>

### **2.3.3. Régimen jurídico aplicable: imputación de bases**

Habiendo expuesto los requisitos cuyo cumplimiento comportaba la aplicación del régimen de transparencia a una sociedad profesional, procede recordar brevemente la sistemática del citado régimen puesto que la imputación de bases imponibles a que el mismo obligaba, guarda un claro paralelismo con la imputación de resultados que se exige en el artículo 18.6 de la LIS y que se expondrá en el siguiente capítulo.

A efectos de simplificar la exposición para no ahondar en excesivos detalles respecto de un régimen actualmente derogado, y centrar el análisis en aquellos aspectos que tendrán posterior incidencia en el estudio del artículo 18.6 de la

---

<sup>277</sup> GÓNZALEZ-CUÉLLAR SERRANO, *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, 1999, pág. 67

<sup>278</sup> Como se verá posteriormente, ello también es predicable del momento en que deben entenderse cumplidos los requisitos del artículo 18.6 de la LIS.

LIS, cabe sintetizar la sistemática del régimen de transparencia en 5 pasos a modo de resumen-esquema:

1. La sociedad profesional transparente era sujeto pasivo del IS, y como tal, determinaba la base imponible y la cuota del impuesto conforme al régimen general del IS. Como sujeto pasivo del IS, si la cuota resultante era a ingresar debía satisfacerla sin que le fuera de aplicación ninguna especialidad al respecto.
2. Las bases imponibles de la sociedad profesional, determinadas conforme a la normativa general del IS, en caso de ser positivas, eran objeto de imputación a los socios residentes en su correspondiente impuesto personal, IRPF o IS, según se trataba de socios personas físicas o socios personas jurídicas.

Si la base imponible de la sociedad profesional transparente resultaba negativa, no procedía su imputación a los socios, pudiendo, eso sí, ser compensada a futuro en sede de la sociedad con bases imponibles positivas en los términos y plazos establecidos en la normativa vigente, tal como se establecía en el artículo 75.3 de la Ley 43/1995. La no imputación de bases imponibles negativas guardaba coherencia con la finalidad anti-fraude del régimen ya que con ello se pretendía evitar que las pérdidas de la sociedad profesional se imputasen al socio persona física con objeto de reducir su base imponible total a efectos del IRPF, logrando así una menor tributación amén de una reducción del tipo progresivo del impuesto.<sup>279</sup> En este sentido se pronunció el TC en la STC de 14 de julio de 1994 (RTC\1994\214) en la que señaló en su Fundamento Jurídico Cuarto que la limitación de la imputación a las bases imponibles positivas se justificaba precisamente en base a la necesidad de evitar la elusión del pago del IRPF de los socios, mediante la utilización de sociedades transparentes que únicamente concentrasen

---

<sup>279</sup> Como se expondrá en el apartado 5.2 del presente capítulo, bajo este mismo prisma debe interpretarse la exigencia del artículo 18.6 de la LIS en cuanto a la imputación a los socios personas físicas profesionales de los resultados de la sociedad.

pérdidas destinadas a disminuir la base imponible del IRPF de los socios.

A estos efectos, la imputación se realizaba, no sólo a los socios sino también a las personas físicas o jurídicas que, sin ostentar la condición de socio al no participar en el capital, tenían derechos económicos inherentes a la condición de socio, tal como establecía el artículo 76.1, y de conformidad a la proporción establecida en los estatutos sociales o, en su caso, a la participación en el capital social.<sup>280</sup>

En relación a la imputación de bases imponibles, que se realizaba en todo caso y con independencia de si se habían distribuido o no beneficios vía dividendos, es necesario matizar la regla especial prevista para el caso de dividendos a distribuir que se contenía en el artículo 75.5 de la Ley 43/1995. Señalaba el citado precepto que los dividendos y participaciones en beneficios que correspondiesen a socios a los que se les efectuase la imputación de la base imponible positiva (es decir, a socios residentes) y que procediesen de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia fiscal, no debían tributar por IRPF ni por IS. Concretamente, señalaba la norma que dichos dividendos no debían integrarse en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. En el caso de los socios que debían soportar la imputación de la base imponible positiva y que adquirirían los valores con posterioridad a la imputación, se debía disminuir el valor de adquisición de los valores en el importe de los dividendos correspondientes. Ello respondía a la necesidad de evitar un claro caso de doble imposición puesto que el dividendo tributaría doblemente en sede de los socios, como imputación de bases imponibles y como participación en fondos propios.<sup>281</sup>

---

<sup>280</sup> Véase lo comentado en el apartado 2.3.2 de este capítulo.

<sup>281</sup> Esta medida no es necesaria en el caso del artículo 18.6 de la LIS, puesto que, como se expondrá en el apartado 5 del presente capítulo, la imputación que se efectúa es de resultado

En cuanto al tratamiento de la imputación de bases imponibles en sede del socio, la regulación aplicable se contenía en los artículos 72 a 74 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (vigente hasta el 25 de Diciembre de 2002) en caso de que el socio fuera persona física, y en la propia Ley 43/1995 (artículos 75 a 77), si el socio era persona jurídica.

3. Asimismo, eran también objeto de imputación a los socios residentes, las magnitudes tributarias de la sociedad profesional transparente consistentes en: deducciones y bonificaciones en la cuota; pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta; y cuota satisfecha por IS.

Ello guardaba coherencia con la finalidad del régimen y con la intención clara por parte del legislador de evitar supuestos de doble imposición. Deviene especialmente evidente en cuanto a la imputación de la cuota satisfecha por IS correspondiente a la sociedad profesional, y que debía minorar la cuota a satisfacer en sede del socio resultante de la imputación de bases.<sup>282</sup>

A estos efectos, tal como se indicaba en el caso de la imputación de bases imponibles y lógicamente siguiendo un criterio de coherencia, la imputación de estos otros conceptos tributarios se efectuaban no únicamente a los socios residentes sino también a las personas físicas o jurídicas que tenían derechos económicos inherentes a la condición de socio, de conformidad a la proporción establecida en los estatutos sociales o, en su caso, a la participación en el capital social.

---

contable (de hecho en sede de la sociedad la imputación se efectúa en concepto de retribución y se considera un gasto contable y fiscal) y no de bases imponibles.

<sup>282</sup> Para más información, véase GÓNZALEZ-CUÉLLAR SERRANO, *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, 1999, págs. 79 a 83



4. A los socios no residentes, no procedía efectuarles ninguna imputación ni de bases imponibles positivas ni de ninguna otra magnitud al no resultarles de aplicación el régimen de transparencia fiscal, únicamente previsto para socios residentes.

Siendo así, tampoco les resultaba de aplicación el matiz previsto para el caso de los dividendos comentado en el anterior punto 2. A estos efectos, el artículo 75.5, segundo párrafo, de la Ley 43/1995 señalaba que “[L]os dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.”

Ello quedaba *a priori* justificado puesto que al no ser de aplicación el régimen de transparencia a los socios no residentes, y no proceder la imputación de bases, el legislador entendía que no había lugar a ningún caso de doble imposición. Sin embargo, se podía llegar a producir un curioso caso de doble imposición por una misma renta cuando se efectuaba la imputación de bases imponibles a socios residentes que posteriormente vendían la participación a un socio no residente, recibiendo éste último dividendos procedentes de beneficios no distribuidos y generados en el periodo en el que se efectuó la imputación de bases imponibles. En este supuesto, una misma renta podía llegar a ser objeto de doble tributación al distribirse vía dividendos al socio no residente y quedar sujeta a tributación (de conformidad con las disposiciones del correspondiente Convenio para evitar la Doble Imposición y la normativa aplicable en sede del IRNR); y, sin embargo, haber tributado previamente en sede de los socios residentes vía imputación de bases imponibles.<sup>283</sup>

---

<sup>283</sup> Reiterar que esta problemática no se produce en el caso de la imputación a que se refiere el artículo 18.6 de la LIS, ya que como se expondrá en el apartado 5 del presente capítulo, la imputación es de resultado contable, no de bases imponibles.

5. Si de la autoliquidación efectuada por la sociedad profesional resultaba una cuota negativa, y por tanto, un importe a devolver, la devolución correspondiente a la parte de cuota imputada a los socios residentes procedía efectuarse, en su caso, en sede de dichos socios a los que se les imputaba las bases imponibles y el resto de magnitudes tributarias ya comentadas. En cuanto a la devolución correspondiente a los socios no residentes, a los que no se les efectuaba imputación alguna, la devolución era, en su caso, procedente en sede de la sociedad profesional transparente en la parte proporcional que correspondiese.

De conformidad con lo que establecía el artículo 75.5 de la Ley 43/1995, en caso de que el importe de retenciones practicadas a la sociedad profesional excediese del importe de la cuota del IS imputada a los socios, arrojando la diferencia un saldo a favor de la sociedad profesional, no procedía la devolución de dicho saldo a ésta última. La solicitud de devolución la debían efectuar, en su caso, los socios que recibían la imputación de bases imponibles y a los que también se les imputaban la parte proporcional de las retenciones (junto a otros conceptos impositivos como pagos fraccionados y deducciones, de conformidad con lo ya indicado en párrafos anteriores), siempre que el importe de las retenciones superase el importe de las cuotas que estos debieran ingresar en su impuesto personal (IRPF o IS, según el caso).

Así pues, tras este brevísimo recordatorio del funcionamiento del régimen de transparencia fiscal y para finalizar el apartado destinado al mismo, simplemente apuntar un último matiz contenido en el artículo 77 de la Ley 43/1995. Dicho precepto exigía a la sociedad sometida al régimen de transparencia la obligación formal consistente en que los valores representativos de las participaciones de la sociedad profesional transparente fuesen en todo caso nominativos. El incumplimiento de este requisito formal se consideraba infracción grave y estaba penado con importantes sanciones reguladas en el propio precepto. El objetivo principal de este requisito formal era, obviamente, poder tener identificados a los socios de la sociedad en todo

momento. Esta imperiosa necesidad por parte de la Administración Tributaria de identificar y controlar a los profesionales se halla alineada con los tradicionales celos hacia las sociedades profesionales, contempladas como instrumentos para el fraude fiscal, y la obsesión por tener en el punto de mira a los socios (especialmente a los socios personas físicas) para poder verificar que efectivamente tributaban en su IRPF por las bases imponibles imputadas.

Y es que, en resumidas cuentas, de la exposición del funcionamiento del régimen cabe concluir *a grosso modo* que, en definitiva, lo que pretendía el legislador era que la tributación global (en sede de la sociedad y en sede de los socios personas físicas) de las rentas obtenidas por el desarrollo de la actividad profesional por parte de profesionales personas físicas a través de sus sociedades, fuera equiparable a la tributación que habría supuesto el desarrollo de la actividad y la obtención de dichas rentas directamente por parte de los socios profesionales personas físicas. Dicho de otro modo, no se consideraba a la sociedad profesional a efectos tributarios, intentando ubicar la tributación en sede del socio. Como apunta MURILLO SOLÍS “[l]a finalidad primordial perseguida, es el que la tributación de la sociedad sea un ingreso a cuenta de la deuda tributaria del socio, una mera garantía del pago del impuesto, un control de controles por parte de la administración”.<sup>284</sup>

Cabe, por tanto, afirmar que el régimen de transparencia fiscal anulaba la sustancia de la sociedad profesional, tratándola como una mera sociedad interpuesta y no dando credibilidad a su verdadera existencia económica. En este sentido, tal como apunta CALDERÓN GONZÁLEZ<sup>285</sup>, la transparencia fiscal, más que posicionarse como una técnica para evitar el diferimiento impositivo, comportaba una eliminación de la sociedad profesional transparente.

---

<sup>284</sup> MURILLO SOLÍS, G., “Breves reflexiones sobre el nuevo régimen de transparencia fiscal”, en VVAA, *Estudios sobre el impuesto de sociedades*. Perfecto Yebra Martul-Ortega, César García Novoa y Antonio López Díaz (coord.), Comares, 1998, pág. 574

<sup>285</sup> Para más información ver CALDERÓN GONZÁLEZ, *La transparencia fiscal interna e internacional: su regulación en la Ley 43 / 1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley 40/1998 de 9 diciembre del IRPF*, 2001, pág. 20

Precisamente por ello, entre otros motivos, el citado régimen de transparencia fiscal recibió múltiples críticas por parte de la doctrina que finalmente llevaron a su derogación. Resulta especialmente interesante analizar dichas críticas en sede de las sociedades profesionales, puesto que varias de ellas serán, a su vez, predicables del artículo 18.6 de la LIS, como se verá posteriormente.

#### **2.4. Derogación del régimen de transparencia: causas y motivación**

Tal como se apuntaba en apartados anteriores, el régimen de transparencia fiscal fue derogado por 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 modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes<sup>286</sup>. Dicha derogación, por motivos de neutralidad (tal como especificó el apartado IV de la Exposición de motivos de la citada norma), fue sin duda fruto de las múltiples críticas que el régimen recibió por parte de la doctrina durante sus años de vigencia. Se exponen a continuación, a modo de recopilación, las principales críticas efectuadas por la doctrina al régimen y concretamente a la aplicación del mismo al caso concreto de las sociedades profesionales<sup>287</sup>:

- **Descapitalización de la sociedad profesional.** Dado que a los socios se les imputaban las bases imponibles de la sociedad profesional (dicho de otro modo, los beneficios obtenidos por la sociedad más/menos ajustes extracontables), y ello tanto si los beneficios se repartían como si no, cabe

---

<sup>286</sup> A estos efectos, cabe apuntar, tal como se detallará en el siguiente apartado, que fue precisamente esta misma ley la que introdujo la primera norma específica de valoración de la operación vinculada consistente en la prestación de servicios por parte de los socios profesionales persona física a su sociedad profesional. Ello no es sino una muestra más de la evidente conexión entre el régimen de transparencia fiscal y la normativa en materia de operaciones vinculadas en el concreto caso de las sociedades profesionales que se expondrá a lo largo del presente capítulo.

<sup>287</sup> A estos efectos, para no extenderme en exceso sobre la materia, el presente trabajo no entra a analizar todas las incoherencias técnicas de la concreta regulación ya derogada, sino que se ciñe a mencionar las críticas en cuanto al espíritu, pretensiones y finalidad del régimen, que resultan también predicables del artículo 18.6 de la LIS, como se analizará en los próximos apartados.

afirmar que el régimen de transparencia incitaba al reparto de beneficios, puesto que la no distribución de beneficios suponía una anticipación de la tributación de los mismos en sede de los socios. Así pues, evidentemente no resultaba atractivo para los socios dejar los beneficios por los que ya habían tributado en la sociedad profesional.<sup>288</sup>

De hecho, precisamente la finalidad con la que nació el régimen fue la de evitar el diferimiento de la tributación al tipo progresivo en el IRPF de los socios personas físicas en virtud de políticas de no distribución de dividendos; de ahí que el régimen incitase al reparto de dividendos mediante la tributación de los mismos (fueran o no repartidos), a través del sistema de imputación de bases.<sup>289</sup>

Todo ello redundaba en la descapitalización de la sociedad profesional, por cuanto que la sistemática distribución de dividendos motivada por la obligada tributación de los mismos en sede de los socios, llevaba a que la sociedad no tuviera capacidad de autofinanciación propia. En este sentido, la sociedad profesional podía incluso verse obligada a acudir a la financiación externa, o bien a la financiación a través de sus socios (vía aportaciones o préstamos).<sup>290</sup>

- **Imposición del régimen a todas las sociedades profesionales.** Si bien resulta evidente la necesidad de evitar el fraude fiscal mediante la interposición de sociedades, no se justificaba bajo ningún concepto la aplicación obligatoria y automática del régimen de transparencia a todas las sociedades profesionales, puesto que evidentemente no todas las sociedades profesionales por sistema

---

<sup>288</sup> Para más información ver POVEDA BLANCO, *Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal*, Boletín de estudios económicos, Vol. XXXV, N° 111, 1980, págs. 541-542 y 547

<sup>289</sup> En caso de repartirse dividendos, dado que ya habían tributado vía imputación de bases en sede de los socios, éstos no tributaban de conformidad con las previsiones del régimen, para evitar supuestos de doble imposición. Véase lo comentado en el apartado 2.3.3 del presente capítulo.

<sup>290</sup> Esta crítica es actualmente predicable del artículo 18.6 de la LIS, como se expondrá en el apartado 5 del presente capítulo.

se empleaban como mecanismo para eludir tributación ni se creaban por motivos únicamente de optimización fiscal.

En este sentido, hubiera sido preferible que en vez de aplicarse el régimen de forma automática a todas las sociedades profesionales que cumpliesen con los requisitos previstos en el artículo 75.1, letra b) de la Ley 43/1995, se hubiera tenido en cuenta entre dichos requisitos la verdadera finalidad o sustancia de la sociedad. Así lo considera LOZANO SERRANO, que critica el automatismo en la aplicación del régimen al señalar que “[...] *no es relevante apreciar en una sociedad su incumplimiento de las normas que la regulan, o de su finalidad, sino que, con independencia de ello, debe constatarse únicamente su subsunción en las hipótesis que tributarias que imponen la transparencia. Ello provoca que verdaderas sociedades ficticias escapen de este régimen, mientras que otras que encierran la finalidad y el sustrato material de las sociedades hayan de someterse al mismo.*”<sup>291</sup>

En este sentido, el citado autor cuestiona la idoneidad del régimen ya que considera que es fruto únicamente de una “predeterminación normativa”, como él la denomina, al prescindir del análisis de si en el caso concreto procede aplicar el régimen en virtud de los principios de justicia y capacidad económica. El autor alude a que la configuración del régimen de transparencia era tan sumamente formal que se limitaba a presumir la existencia de elusión fiscal cuando se daban los requisitos previstos en la ley, sin entrar a valorar cada supuesto y analizar si la sociedad profesional objeto de examen era ficticia o si por el contrario tenía verdadero sustrato económico material.<sup>292</sup>

---

<sup>291</sup> LOZANO SERRANO, *La Transparencia Fiscal*, 2001, pág. 122.

<sup>292</sup> Concretamente, en relación a las sociedades profesionales, señala: “*Llama la atención, como resultado práctico de esa opción normativa de hondas raíces dogmáticas, que ni en una sola ocasión haya llegado a los órganos revisores una controversia acerca de las sociedades de profesionales, cuando en la realidad son el ejemplo más numeroso de transparencia fiscal. Y también cuando en la realidad la asociación de profesionales para el ejercicio de su actividad responde en muchos casos fielmente a la exigencia de la sociedad en términos jurídico-privados, sin que en su ánimo exista intención antielusoria de los tributos. Debatir, sin embargo, ante estos términos, es imposible ante la opción adoptada por el legislador fiscal, pues ambos polos del debate, la finalidad antielusoria y la realidad material de la sociedad, quedan fuera de la aplicación del régimen de transparencia, mecánicamente limitada a comprobar que concurren los requisitos objetivos (preponderadamente cuantitativos) y subjetivos que delimitan sus presupuestos de hecho.*” LOZANO SERRANO, *La Transparencia Fiscal*, 2001, pág. 123.

Ello es asimismo criticado por SÁEZ MARTINEZ<sup>293</sup> que al respecto propone que el régimen de transparencia no resulte de aplicación a los casos en que la sociedad profesional hubiera efectuado una considerable inversión en medios materiales y humanos, puesto que en esos casos, a juicio del autor, nada la diferenciaría de una sociedad empresarial a excepción del simple hecho de que sus servicios se calificarían como “profesionales”.

Dicha postura, así como la crítica al automatismo en la aplicación del régimen de transparencia, ya había sido esgrimida en el pasado por FALCÓN Y TELLA que, al respecto, afirma: *“La Ley no sujeta, pues, a transparencia a las sociedades efectivamente interpuestas con ánimo de eludir el impuesto, sino a las entidades que menciona (sean efectivamente fraudulentas o no), tratando así de someter al impuesto personal sobre la renta a contribuyentes que están en situaciones que “normalmente” son usadas en la práctica de los negocios para eludir el impuesto. [...] La transparencia necesaria prescinde, en consecuencia, de lo individual y característico de cada caso, y lo reemplaza por lo típico y común, lo que hace innecesaria la investigación del carácter fraudulento o no de cada sociedad. Con ello se gana ciertamente en seguridad jurídica, respecto al mecanismo normal de sanción frente al fraude a la Ley, pero aparte de la divergencia con otras ramas del ordenamiento jurídico, no resulta siempre cierto que las sociedades en transparencia necesaria sean fraudulentas, ni los supuestos imperativos de transparencia agotan todos los supuestos de elusión fiscal mediante la interposición de sociedades.”*<sup>294</sup>

Ello desvela la incoherencia de un régimen que en realidad no era sino un mecanismo de anti-elusión fiscal y que, dada su sistemática, se aplicaba incluso a casos en los que razonablemente resultaba muy difícil ni tan siquiera imaginar la posibilidad de que fueran ordinariamente creadas con una finalidad

---

<sup>293</sup> SÁEZ MARTÍNEZ, *El régimen de transparencia fiscal y las sociedades de profesionales*, *Economist & Jurist*, Vol. 5, Nº 23, 1997, pág. 52

<sup>294</sup> FALCÓN Y TELLA, *Análisis de la transparencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1984, Capítulo IV, pág. 192

elusoria, al tratarse de sociedades profesionales con verdadera sustancia económica.

Esta aplicación sistemática del régimen de transparencia, que se limitaba a comprobar la concurrencia de una serie de requisitos objetivos y cuantitativos, constituye prueba de la presunción peyorativa que realmente subyacía en el mismo, y que no era otra sino una inamovible presunción de finalidad fraudulenta en el uso de las sociedades profesionales.

- **Régimen basado en una presunción de finalidad fraudulenta de la sociedad profesional.** Como se apunta en el punto anterior, la aplicación automática del régimen de transparencia fiscal a todas las sociedades profesionales, con independencia de su verdadera finalidad o justificación económico-empresarial, implicaba tácitamente una clara presunción de finalidad fraudulenta en la creación de este tipo de sociedades. Ello carece de toda lógica si se considera que muchos son los motivos de carácter no fiscal que impulsan la creación de sociedades para el desarrollo de una actividad profesional.

A modo de ejemplo, las sociedades profesionales son necesarias en el desarrollo de una actividad profesional para poder afrontar las consecuencias económicas de supuestos de responsabilidad civil. Tradicionalmente los seguros de responsabilidad civil han ofrecido y ofrecen mayores ventajas y posibilidades a las sociedades profesionales que a los profesionales personas físicas que actúan de forma individual. A estos efectos compartimos la postura de GONZALO Y GONZÁLEZ<sup>295</sup> cuando afirma que *“Las sociedades profesionales suelen ser creadas como medio de protección o defensa frente a los riesgos que comporta el ejercicio de cualquier actividad profesional, arte u oficio, riesgos que son más difícil y onerosamente asumibles a nivel individual.”* Y no sólo en materia de asunción de riesgos y responsabilidades, sino también en aras a hacer frente a costes de establecimiento, inversión y mantenimiento,

---

<sup>295</sup> GONZALO Y GONZALEZ, *La transparencia fiscal interna, ¿remedio o estorbo?: El caso especial de las sociedades profesionales*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, Nº 1-2, 2002 (Ejemplar dedicado a: La reforma del impuesto sobre sociedades), pág. 130



obtención de financiación ajena... etc, resulta más eficiente y efectiva la organización de la actividad profesional colectiva a través de una sociedad. Siendo así era ampliamente criticable el régimen de transparencia fiscal que, ignorando todos estos motivos de carácter económico, no hacía sino que desincentivar el desarrollo de actividades profesionales bajo formas societarias, y todo en base a una presunción de uso fraudulento de las mismas.

Era, por tanto, cuestionada por parte de la doctrina la validez de sustentar todo un régimen fiscal únicamente en una presunción que además era *iuris et de iure*, puesto que no admitía prueba en contra al ser automática la aplicación del régimen y no considerar la existencia de motivos más allá de los puramente fiscales que justificasen la existencia de las sociedades profesionales. Ello resultaba a todas luces injustificable para gran parte de la doctrina puesto que no sólo era obvio que no todas las sociedades profesionales se constituían con el mero objeto de facilitar la elusión fiscal, sino que además se impedía que el profesional probase la finalidad no elusoria de su sociedad profesional, al no ser dicho factor relevante a la hora de determinar si procedía o no aplicar el régimen de transparencia.

Al respecto, señala RUIBAL PEREIRA que: *“La transparencia fiscal ha sido considerada como un mecanismo de reacción contra ciertas prácticas elusivas por parte de determinadas sociedades que buscan una menor tributación de los socios. Pero la aplicación de este sistema a las sociedades profesionales supone un auténtico trato discriminatorio frente a las sociedades que, desarrollando una actividad empresarial, se someten al régimen general del IS, ya que la intención defraudatoria que se pretende combatir puede estar presente en cualquiera de ellas. Además, su configuración como medida de lucha contra el fraude fiscal no justifica el establecimiento de todo un régimen jurídico sobre la presunción de una finalidad elusiva en estas sociedades, que no admite prueba en contrario. Todo ello nos lleva a defender la supresión del régimen de transparencia fiscal para las sociedades profesionales.”*<sup>296</sup>

---

<sup>296</sup> RUIBAL PEREIRA, *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, 2002, pág. 148

- **Discriminación respecto de las sociedades con actividades empresariales.** La obligatoria aplicación del régimen de transparencia fiscal a las sociedades profesionales suponía una clara discriminación respecto del resto de sociedades que desarrollan actividades empresariales, y ello por cuanto que las conductas fraudulentas que pretendían evitarse podían darse también en estas últimas. Y es que, los empresarios persona física, también pueden evitar la progresividad del IRPF a través de la creación de sociedades en virtud de las cuales se desarrolle la actividad empresarial. Siendo ello así, ¿qué justificaba que a determinadas sociedades, entre ellas las sociedades profesionales, se les aplicase el régimen de transparencia fiscal y a otras sociedades no? Para la mayor parte de la doctrina no había justificación posible.

Así lo considera SANZ GADEA al preguntarse: *“¿Por qué este afán del legislador fiscal por aplicar el régimen de transparencia fiscal a las sociedades profesionales? Tal vez porque se piensa que los profesionales no deben escapar a la progresividad impositiva propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero, si ésta es la razón, ¿qué motivo hay para no hacer lo propio respecto de los empresarios?”*

*El principio de igualdad exigiría que las disposiciones sobre la transparencia fiscal se aplicasen a los empresarios en las mismas condiciones que son aplicables a los profesionales.”*<sup>297</sup>

En esta misma línea, señala RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ: *“[...] la realidad actual muestra cómo la prestación de servicios profesionales en muchos casos no sólo se asemeja sino que ni se distingue de lo que se entiende por una actividad y estructura empresariales. En definitiva, en nuestra opinión, no hay ninguna razón que justifique un régimen tributario distinto para una sociedad que realice una actividad y otra cuyo objeto sea la prestación de servicios profesionales. Por ello, este tipo de sociedades deberían ser excluidas del régimen de transparencia fiscal, al menos, aquéllas que cuentan con una clara*

---

<sup>297</sup> SANZ GADEA, *El régimen de transparencia fiscal (I)*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, N° 130, 1994, pág. 19

*estructura empresarial en cuanto a medios humanos y materiales y financiación.*”<sup>298</sup>

Asimismo, señala GARCÍA NOVOA<sup>299</sup>: “*La transparencia fiscal, deudora del Informe Carter, era claramente contraria a la neutralidad porque desincentiva el ejercicio de actividades profesionales en forma social. Y, sobre todo, discriminaba a los profesionales frente a los empresarios, a los que no se dificulta la opción por el ejercicio individual o social.*”

Y es que, la discriminación entre empresarios y profesionales resulta más que evidente si consideramos que los empresarios no sólo podían acumular beneficios en la sociedad, al no aplicárseles el régimen de transparencia y no realizárseles imputaciones de bases imponibles, sino que además podían lograr optimizar la tributación en el IRPF y romper la progresividad del tipo impositivo a través de la participación de familiares en la sociedad (el cónyuge del empresario, por ejemplo), dando lugar a lo que la doctrina ha denominado el “efecto *splitting*”<sup>300</sup>.

- **Régimen contrario al principio de capacidad económica.** El régimen de transparencia, con la vista puesta en la presunción de fraude fiscal en el uso de la sociedad profesional, pivotaba sobre una ficción: la obtención de renta por parte de los socios de la sociedad profesional. De ahí la obligada imputación de renta a los socios y su correspondiente tributación en sede del impuesto personal de los mismos. Sin embargo, la obtención de renta no era más que eso, una ficción, puesto que no siempre se producía. De ahí que, parte de la doctrina considerase que el régimen atentaba contra el principio de capacidad económica. Entre otros, cabe citar a LOZANO SERRANO que en relación a la supuesta obtención de renta por los socios afirma: “*No se trata en este caso, a*

---

<sup>298</sup> RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, *La transparencia fiscal interna y las sociedades de profesionales*, Revista de información fiscal, Nº. 40, 2000, pág. 95

<sup>299</sup> GARCÍA NOVOA, C., “La ofensiva contra las sociedades de profesionales”, en *VVAA Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Thomson Aranzadi, Volumen II, Tomo XV, 2006, pág. 2847

<sup>300</sup> Véase, entre otros, FALCÓN Y TELLA, *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, Quincena fiscal, Nº 18, 2009, pág. 8

*diferencia de otros en el ámbito tributario, de una presunción legal que invierta la carga de la prueba, con la consiguiente dificultad de trasladarla al ámbito penal y destruir la presunción de inocencia, sino que en el caso de la transparencia puede haber una prueba directa de que el socio no ha percibido ninguna distribución de beneficios de la sociedad y, sin embargo, debe tributar por ello, con el resultado, sino lo hace, de poder incurrir en delito fiscal por una capacidad económica que no ha obtenido y por un ánimo defraudatorio que la ley “finge” en los supuestos que sujeta al régimen de transparencia.”<sup>301</sup>*

A la luz de las críticas doctrinales anteriormente expuestas, entre otras muchas, efectuadas al régimen de transparencia fiscal, devienen obvias las ineficiencias y defectos del mismo, y en especial, el agravio comparativo que suponía en materia de tributación directa para aquellas sociedades que desarrollaran actividades profesionales frente a sociedades con actividades empresariales.

Siendo así, y precisamente en aras a lograr la neutralidad y la no diferenciación en el tratamiento fiscal en sede del IS, únicamente en función del tipo de actividad realizado por la sociedad, el legislador optó por derogar el régimen de transparencia fiscal mediante 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 modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, situando en el mismo punto de partida a todas las sociedades mercantiles, fuese cual fuese, la actividad que éstas desarrollasen.

## **2.5. Actual régimen de tributación de las sociedades profesionales en el Impuesto sobre Sociedades**

Actualmente, tras la derogación del régimen de transparencia fiscal en virtud de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la

---

<sup>301</sup> LOZANO SERRANO, *La Transparencia Fiscal*, 2001, págs. 123 - 124

Renta de las Personas Físicas y por la que se modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, y la aplicación, en su caso, del régimen transitorio previsto por la citada ley<sup>302</sup> en las Disposiciones transitorias primera (denominada “Sociedades transparentes”) y segunda (denominada “Disolución y liquidación de sociedades transparentes”)<sup>303</sup>, las sociedades profesionales que han continuado desarrollando su actividad, así como las que se han constituido a partir de 1 de enero de 2003 (fecha de entrada en vigor de la citada norma), tributan conforme al régimen general del IS. En este sentido, están plenamente equiparadas a las sociedades que desarrollan actividades empresariales al no contener la actual LIS, ninguna mención específica que las distinga o diferencie de éstas últimas en cuanto a su régimen fiscal.<sup>304</sup>

Por fin el legislador, atendiendo a las opiniones de la doctrina y a los múltiples argumentos esgrimidos en favor de la derogación del régimen, optó y opta por equiparar el tratamiento fiscal en sede del IS, de las sociedades profesionales y las sociedades que desarrollan actividades de carácter empresarial. Ello no

---

<sup>302</sup> En este sentido, señala el Apartado IV de la Exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre: *“Asimismo, se dedican dos disposiciones transitorias a la desaparición del régimen de transparencia fiscal. La primera de ellas contempla, tanto para la sociedad como para sus socios, la supervivencia de las reglas propias del régimen ya derogado con respecto a las bases imponibles obtenidas por dichas entidades en los períodos impositivos en que todavía estaba vigente. La segunda se refiere a las entidades que, ante el cambio normativo expuesto, completen su disolución y liquidación en el plazo establecido al efecto.”*

<sup>303</sup> En su redacción vigente hasta el 6 de Julio de 2003

<sup>304</sup> Prueba de ello es que el régimen que sustituyó al régimen de transparencia fiscal, el denominado régimen de sociedades patrimoniales (previsto para sociedades sin actividad económica), no resultó de aplicación a las sociedades profesionales que pasaron a tributar bajo el régimen general del IS.

A estos efectos señalaba el Apartado IV de la Exposición de motivos de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre: *“El capítulo II se dedica al Impuesto sobre Sociedades, y en él se aborda una modificación parcial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, centrada en la supresión del régimen especial de transparencia fiscal. La desaparición de dicho régimen, 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. Estas sociedades patrimoniales tributarán aplicando lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación e integración de la base imponible, de tal forma que la base imponible de este tipo de entidades se dividirá en dos, la parte general y la parte especial, resultando de aplicación a la primera un tipo del 40 %, y a la segunda un tipo del 15 %, sin realizar ninguna imputación a sus socios.”*

significa que el legislador haya aceptado que las sociedades profesionales no se emplean con fines de elusión fiscal, pero sí significa que *a priori* no se les presupone dicha finalidad de forma automática, lo cual es un gran paso en aras a evitar la “discriminación tributaria” que han venido sufriendo en el pasado respecto del resto de sociedades.

Así pues, pese a persistir la problemática del fraude a través de la sociedad profesional mediante la deducción de gastos que corresponden en realidad al socio profesional, el legislador ha considerado, acertadamente, que dicha problemática se puede presentar de idéntica forma en otro tipo de sociedades, y que por tanto, las sociedades profesionales no deben recibir un trato diferenciado. En este sentido, las sociedades profesionales se configuran actualmente como una economía de opción lícita que no puede ser cuestionada<sup>305</sup> porque en caso de que así fuera, se podría predicar lo mismo de los supuestos de sociedades con actividad empresarial en las que cabría también cuestionar la validez de la sociedad y los motivos por los que la actividad no se desarrolla directamente a través del empresario persona física. De ahí que los medios de control por parte de la Administración Tributaria deban ser los mismos en un caso y otro: verificar la sustancia real y económica de la sociedad, la realidad de los gastos incurridos y deducidos, y su vinculación con la actividad desarrollada, con independencia de si se trata de una actividad profesional o de una actividad empresarial.

### **3. Breve introducción al régimen general de operaciones vinculadas**

#### **3.1. Cuestiones generales**

Una vez examinada la normativa reguladora del derogado régimen de transparencia fiscal, y concretamente la aplicación del mismo al supuesto de

---

<sup>305</sup> Así lo entiende la doctrina. Entre otros, FALCÓN Y TELLA, *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009, pág. 7

las sociedades profesionales, se está en disposición de analizar la actual normativa reguladora del régimen de operaciones vinculadas en dichas sociedades, en especial en relación la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad profesional. A partir de este estudio cabrá concluir que ambas normativas, aunque *a priori* diferentes y supuestamente con finalidades divergentes, guardan entre sí múltiples puntos de conexión que las acercan y asemejan, mucho más de lo que en un principio cabría esperar.

El régimen de operaciones vinculadas se regula en el artículo 18 de la LIS. Concretamente, el artículo 18.2 de la LIS contiene el listado de operaciones que se consideran realizadas entre partes vinculadas. A estos efectos, señala la letra a) del citado precepto que se trata de una operación vinculada la realizada entre *“Una entidad y sus socios o partícipes.”* Siendo así, resulta obvio que la prestación de servicios llevada a cabo por los socios profesionales personas físicas a su sociedad profesional, se enmarcaría en el supuesto contemplado en el artículo 18.2. letra a) de la LIS, calificándose como una operación vinculada, siempre y cuando la participación ostentada por los socios profesionales sea igual o superior al 25% (párrafo segundo, artículo 18.2 de la LIS)<sup>306</sup>.

El hecho de que la prestación de servicios por parte del socio profesional a su sociedad profesional se considere una operación vinculada, comporta que la misma necesariamente deba valorarse a mercado, tal como estipula el artículo

---

<sup>306</sup> A estos efectos, precisar que el porcentaje mínimo del 25% es fruto de la modificación introducida por la LIS, que entró en vigor el 1 de enero de 2015. Anteriormente a dicha fecha, la vinculación entre el socio y su sociedad se establecía a partir del porcentaje de participación mínimo del 5% que presuponía la existencia de un control efectivo de la sociedad por parte del socio y la influencia de éste en la determinación de la política de precios de transferencia de la sociedad. Posiblemente, la elevación del porcentaje mínimo de participación responda a las críticas doctrinales que se hicieron en torno al establecimiento de un porcentaje tan bajo como era el 5%. A modo de ejemplo, cabe destacar la acertada reflexión de CENCERRADO MILLÁN al señalar que: *“Desde este planteamiento defensivo frente a las posibles conductas elusivas de los contribuyentes, el legislador habría preferido establecer la línea que define la vinculación en un nivel muy bajo, que creo no responde adecuadamente a la idea de control de una entidad que, a mi juicio, permite presumir la existencia de una voluntad concertada entre el socio y la sociedad a la hora de fijar el precio en una determinada operación.”* CENCERRADO MILLÁN, E., *La nueva regulación de las operaciones vinculadas: caracterización y procedimientos*, Revista española de derecho financiero, N° 134, 2007, pág. 351.

18.1 de la LIS, entendiéndose por valor de mercado, el valor que se habría acordado por la prestación de los servicios profesionales por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. Sin embargo, dadas las peculiares características de las actividades profesionales, la determinación de dicho valor no resulta sencilla, como se expondrá a continuación.

Con carácter previo al análisis en detalle la normativa aplicable en sede de tributación directa a la operación vinculada consistente en la prestación de servicios por parte del socio profesional a su sociedad, a modo introductorio, procede exponer brevemente (dado que no es éste el objeto del presente estudio) el marco general normativo del régimen de operaciones vinculadas regulado en la LIS y que claramente incidirá en la configuración de la regla especial de determinación del valor de los servicios profesionales prestados por los socios profesionales a sus sociedades prevista en dicha norma.

En este sentido, debemos partir de una precisión fundamental que con la actual normativa de operaciones vinculadas regulada en la LIS no siempre queda clara: la diferencia conceptual entre “precios de transferencia” y “operaciones vinculadas”.

Los precios de transferencia no son una regulación ni un régimen tributario, sino que son un hecho acontecido en la realidad, una práctica habitual entre empresas. Concretamente, se trata de los precios por los que una empresa transfiere bienes o servicios a otra empresa que pertenece a su mismo grupo (bien por ser participada o participar en el capital de la otra, o bien por estar bajo la misma dirección o control). En definitiva, se trata de la política de precios intragrupo fijada por un grupo internacional con empresas establecidas en distintos territorios, con distintas legislaciones tributarias. Dicha política, aunque no siempre, puede responder a motivos fiscales, buscando desviar beneficios empresariales a aquellos territorios en los que la tributación sea menor. En este caso, a través de la aplicación de la política de precios de transferencia, se propiciaría una deslocalización de beneficios con objeto de lograr una menor carga impositiva del grupo societario a nivel internacional. Así



pues, los precios de transferencia se configuran como una poderosa herramienta de planificación fiscal internacional.

Con el fin de evitar prácticas abusivas a través de la utilización de los precios de transferencia y de evitar la “huida” fraudulenta de bases imponibles sujetas a tributación, los distintos Estados, siguiendo las Directrices y recomendaciones de la OCDE, optan por regular a nivel interno estas políticas de precios de transferencia, limitándolas a través de los ajustes correspondientes, para evitar situaciones de fraude y evasión fiscal.

Así pues, la normativa establecida a nivel interno por los distintos Estados, se inspira, como precisábamos, en las recomendaciones que al respecto efectúa la OCDE, cuyas Directrices, pese a ser meras indicaciones o referencias para los Estados, a efectos prácticos se contemplan por los mismos como auténticas normas a seguir ante la necesidad de homogeneizar las normativas internas reguladoras de los precios de transferencia, puesto que los mismos, al aplicarse en un contexto internacional, inciden directamente en las legislaciones de todos los Estados. Concretamente, las Directrices de la OCDE se basan en el principio de libre competencia, el denominado *arm's length principle*, eje sobre el que pivota la regulación de los precios de transferencia. Dicho principio, recogido en el artículo 9 del ModCDI, señala que las operaciones que tienen lugar entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo deben valorarse al precio al que se hubieran acordado dichas operaciones en caso de haberse realizado entre entidades independientes.

En este sentido, como señala TRAPÉ VILADOMAT, el artículo 9 del ModCDI, tiene una estructura diferente respecto del resto de artículos del ModCDI, que persiguen evitar la doble imposición mediante el reparto de la potestad tributaria sobre una renta obtenida, entre el Estado de residencia del contribuyente y/o el Estado de la fuente de dicha renta. Por el contrario, el artículo 9 del ModCDI pretende distribuir una renta global entre dos sujetos, efectuando, así, una asignación de bases imponibles entre ellos. No estamos pues, ante un único contribuyente, tratando de determinar si por la renta obtenida procede que tribute en su Estado de residencia o en el Estado de la

fuente de la renta obtenida, sino que por el contrario, estamos ante dos contribuyentes distintos; dos sujetos jurídicamente independientes, vinculados, y que residen en dos Estados diferentes.<sup>307</sup>

Así pues, el artículo 9 del ModCDI opta por tratar a las empresas asociadas pertenecientes a un mismo grupo internacional, como empresas independientes a los efectos de valorar las operaciones que tienen lugar entre las mismas, sin considerar la visión global de grupo empresarial o empresa multinacional. Es ésta, precisamente, la idea que subyace en el principio de libre competencia, aceptado a nivel internacional como principio rector en la regulación de los precios de transferencia por parte de los distintos Estados.

A efectos de aplicar el principio de libre competencia a los precios de transferencia, y ello con el fin de garantizar que no se empleen de forma abusiva, la OCDE establece determinados métodos de valoración de las operaciones que tienen lugar entre empresas asociadas, y que, en esencia, se basan en efectuar un análisis de comparabilidad con empresas no asociadas. En definitiva, se trata de buscar la operación entre empresas independientes que sirva de referencia, al ser a valor de mercado, con el fin de comparar dicho valor con el otorgado por las empresas asociadas a la operación vinculada a realizar. En este sentido apunta ANGUIA MORERA que *“[E]l análisis de comparabilidad entre transacciones de la misma naturaleza y comparables entre sociedades independientes es un elemento crítico y necesario para la aplicación del principio de plena competencia y para establecer un precio aceptable de transacciones entre empresas vinculadas.”*<sup>308</sup>

A través de dicho análisis se detectan las diferencias existentes entre la operación llevada a cabo entre empresas asociadas, objeto de estudio, y la operación llevada a cabo entre empresas independientes que se

---

<sup>307</sup> Para más información véase TRAPÉ VILADOMAT, M., “Empresas asociadas”, en VVAA, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2012*, Capítulo III.3, Néstor Carmona Fernández (coord.), Editorial La Ley, CISS grupo Wolters Kluwer, 2012, págs. 271-275

<sup>308</sup> MORERA ANGUIA, *Comercio internacional y los precios de transferencia internacionales*, Editorial Marcial Pons, Madrid 2012, pág. 31

pretende emplear como referencia, permitiendo así concluir si dichas diferencias son aceptables o si, por el contrario, es necesario efectuar algún tipo de ajuste con el fin de aproximar ambas operaciones.

A estos efectos, realizar un análisis de comparabilidad completo resulta fundamental, y de ahí que para desarrollar el mismo sea necesario examinar parámetros tales como: las características de los bienes o servicios objeto de las operaciones a comparar; las funciones desempeñadas por las empresas que participan en las operaciones (el denominado análisis funcional); las cláusulas contractuales de las operaciones que establecen las responsabilidades, la asunción de riesgos y obtención de beneficios; las condiciones económicas del mercado en el que se llevan a cabo las operaciones (tales como la dimensión del mercado, la localización geográfica, la existencia de competidores... etc); e, incluso, las políticas empresariales aplicadas y que pueden afectar a las operaciones llevadas a cabo (por ejemplo, políticas de diversificación, de innovación y desarrollo, estrategias comerciales... etc.).

Precisamente, es en el análisis de comparabilidad donde, como se expondrá posteriormente, hallan su escollo las sociedades que desarrollan actividades profesionales, puesto que tendrán verdaderas dificultades para llevar a cabo un análisis de comparabilidad, dada la naturaleza y peculiares características de la tipología de actividad desarrollada.

Una vez efectuado el análisis de comparabilidad, tal como apuntábamos, es habitual que surjan diferencias entre la operación realizada entre empresas asociadas y la operación entre empresas independientes que actúa como referente. En este caso, la OCDE señala la necesidad de realizar una serie de ajustes, en aras a favorecer la comparación entre ambas operaciones, a través de la aplicación de los métodos de valoración contenidos en sus Directrices y que son: el método del precio libre comparable (*Comparable uncontrolled price method –CUP-*), el método de precio de reventa (*Resale price method*), el

método del coste incrementado (*Cost plus method*),<sup>309</sup> el método del beneficio de la operación (*Transactional profit method*) y el método de reparto del beneficio (*Profit Split method*).<sup>310</sup>

Son precisamente estos métodos, los que han sido incorporados a las legislaciones internas por parte de los distintos Estados con el objetivo de poder aplicar el principio de libre competencia a la regulación estatal propia de los precios de transferencia.

Concretamente en el caso de España, estos métodos se recogen en la actual normativa española, en lo que el legislador ha denominado régimen de "operaciones vinculadas", y que actualmente se regula en el artículo 18 de la LIS y su correspondiente desarrollo normativo, destinándose el apartado 4 del citado precepto a la enumeración y descripción de los mismos métodos de valoración establecidos por la OCDE.

Sin embargo, en cuanto a la regulación española, resulta especialmente relevante destacar que, si bien, como se ha expuesto anteriormente, las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia pretenden solventar la problemática de la deslocalización de beneficios en un contexto claramente internacional; el régimen de operaciones vinculadas previsto en la normativa española no se ciñe a las operaciones entre partes vinculadas sitas en distintos territorios, sino que aplica la filosofía propia de la regulación de los precios de transferencia también a operaciones vinculadas a nivel interno en las que las partes intervinientes están sitas únicamente en el territorio español.<sup>311</sup> En este sentido, el legislador español ignora el fundamento último

---

<sup>309</sup> Estos tres métodos, conocidos como los tradicionales, hallan su origen en el Informe sobre precios de transferencia de la OCDE de 1979.

<sup>310</sup> Estos dos últimos métodos, fueron introducidos por el Informe sobre precios de transferencia de la OCDE de 1995.

<sup>311</sup> A estos efectos, señalan BARRIL CARULLA, J., BERCHÉ MORENO, E., y PIEDRA ARJONA, S., refiriéndose al régimen de operaciones vinculadas de la LIS: "*Por el contrario, como se verá a continuación, el contenido del régimen se caracteriza por constituir una regla imperativa de valoración a precios de mercado de las operaciones realizadas entre personas vinculadas de lo que cabe deducir que esta regulación se ha realizado persiguiendo un objetivo distinto al régimen de valoración de los precios de transferencia.*" BARRIL CARULLA, J.,

de la regulación de los precios de transferencia, que no es otro que el evitar la “huida” fraudulenta de bases imponibles sujetas a tributación, a otros territorios con regímenes fiscales más ventajosos, y aplica dicha regulación a supuestos de operaciones vinculadas nacionales, en las que no hay riesgo de fuga de bases imponibles a otros Estados dado que únicamente involucran a un solo Estado, el español.

En palabras de SÁNCHEZ HUETE: “[...] se evidencia así la existencia de un desenfoco por cuanto se trasladan perspectivas propias de los precios de transferencia, de ámbito internacional y de reequilibrio de bases imponibles, a problemáticas netamente internas de valoración, pero también de control y recelo que generan las operaciones entre sujetos vinculados. Así se pasa de normas y directrices internacionales de distribución de la base imponible entre Estados-precios de transferencia- a medidas contra la elusión o evasión – operaciones vinculadas-.”<sup>312</sup>

Huelga decir que el desenfoco al que alude SÁNCHEZ HUETE, incidirá plenamente en el supuesto de las sociedades profesionales (que ya *per se* han sido desde siempre objeto de control y recelo por parte del legislador),<sup>313</sup> y muy especialmente en la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad profesional.

A efectos de realizar un estudio riguroso, procede, pues, analizar brevemente el régimen de operaciones vinculadas aplicable en sede de tributación directa en el sistema tributario español, así como la evolución normativa del mismo.

---

BERCHÉ MORENO, E., y PIEDRA ARJONA, S., “Impuesto sobre Sociedades” en VVAA, *Tratado sobre la imposición directa*, Eduardo Berché Moreno (dir. y coord.), JB Bosch Editor, 2013, pág. 712.

<sup>312</sup> SÁNCHEZ HUETE, *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos*, Quincena fiscal, Nº 10, 2010, pág. 47. En este sentido se pronuncia también GARCÍA NOVOA, *La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 1/2010, págs. 99-110. Asimismo, en esta línea, véase MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., *Las operaciones vinculadas. Régimen sancionador*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 1/2014, págs. 179-192

<sup>313</sup> Véase lo ya expuesto al respecto en el apartado anterior del presente capítulo.

### 3.2. Antecedentes históricos en la normativa del IS

El régimen de operaciones vinculadas establecido por el legislador español halla su origen en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, concretamente en su artículo 16 (relativo a “Valoración de ingresos y gastos”) que señalaba en su apartado tercero: *“No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.”*

Como señala ESTEVE PARDO,<sup>314</sup> el citado artículo imponía la valoración a precio de mercado siempre que se diera una operación entre partes vinculadas (según se definía en los apartados 4 y 5 del citado artículo), y ello con independencia de la residencia fiscal de los sujetos vinculados.

Y es que el artículo 16 de la Ley 61/1978, al introducir el concepto de operaciones “vinculadas”, lo hizo sin requerir un contexto internacional, aplicando la valoración a precio de mercado tanto a operaciones de tintes internacionales como a operaciones nacionales, siempre y cuando, eso sí, tuvieran lugar entre partes vinculadas.

Esta postura recibió múltiples críticas por parte de la doctrina, que entendía que el régimen de operaciones vinculadas debía circunscribirse a los casos de deslocalización de beneficios, en los que claramente se daba un perjuicio económico para la Administración Tributaria española al “perder” bases imponibles que pasaban a estar sujetas a tributación en otros territorios.

En este sentido, y tal vez, haciéndose eco de las críticas a la anterior normativa, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del IS, (por la que se derogó la

---

<sup>314</sup> ESTEVE PARDO, M.L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de dividendos*, Tirant Lo Blanch “colección financiero”, Valencia 1996, Antonia Agulló Agüero (dir.), pág. 67

anterior Ley 61/1978) reguló más ampliamente el régimen de operaciones vinculadas, introduciendo varias modificaciones entre las que destacaba el que se aplicase el valor de mercado a las operaciones vinculadas únicamente en aquellos supuestos en que fruto de no hacerlo se hubiera producido en España una menor tributación o un diferimiento en la tributación inicial, suponiendo, por tanto, un perjuicio para la Administración Tributaria.

En este sentido, el artículo 16 de la Ley 43/1995 (denominado “Reglas de valoración: Operaciones vinculadas”), en su apartado primero señalaba que *“La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.”*

A diferencia de lo que sucedía con la normativa prevista en la Ley 61/1978, la regulación prevista en la Ley 43/1995 supuso el pasar de una situación en la que el obligado tributario por ley debía aplicar valores de mercado a todas sus operaciones vinculadas sin excepción, a una situación en la que era la Administración Tributaria (y no el obligado tributario por ley) quién estaba facultada (que no obligada)<sup>315</sup> para aplicar el valor de mercado a aquellas operaciones vinculadas que, no habiéndose valorado a mercado, hubieran originado un diferimiento o una menor tributación en España. A efectos prácticos, ello implicaba que, con carácter general, la aplicación del artículo 16 cobrase pleno sentido en las operaciones realizadas con sujetos no residentes, al ser éstas las que podían originar menor tributación en territorio español mediante la alteración de valores.<sup>316</sup>

---

<sup>315</sup> La Administración Tributaria no estaba ni siquiera obligada, ya que el literal del precepto indicaba claramente *“podrá valorar”*.

<sup>316</sup> En su momento, parte de la doctrina consideró que ello era discriminatorio e incompatible con el Derecho Comunitario, puesto que no cabía una normativa que operase únicamente en el ámbito internacional y sólo residualmente en el ámbito nacional tal como había apuntado la STJCE de 12 de diciembre de 2002, C-342/00, caso Landkhorst – Hohorst (TJCE\2002\372), y abogaba por la reforma para que la norma se aplicase tanto a supuestos internacionales como nacionales (de hecho, así fue a raíz de la modificación que introdujo la Ley 36/2006, de 29 de

Como bien apuntan GONZALEZ LORENTE y CALDERÓN PATIER<sup>317</sup>, esta nueva regulación dotaba de mayor seguridad jurídica al régimen de operaciones vinculadas, al condicionarlo a la existencia de perjuicio económico para la Administración Tributaria, y también comportaba mayor flexibilidad para las partes vinculadas, que no quedaban obligadas a aplicar el valor de mercado salvo acreditación, en su caso, por parte de la Administración Tributaria del perjuicio económico causado, y que se circunscribía a supuestos internacionales al exigirse que dicho perjuicio consistiera en una menor tributación en España. Ni que decir, que en semejante situación en que no existía la obligación de valorar a precios de mercado, tampoco cabía la imposición de sanciones en caso de regularización. Obviamente, en la medida en que la valoración a mercado por parte de la Administración se configuraba como una facultad discrecional únicamente atribuida a ésta última, la no valoración a mercado por parte del contribuyente no comportaba ningún incumplimiento normativo, y por tanto, era improcedente la imposición de sanción.

---

diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, como se expone en el apartado siguiente). Sin embargo, cabe señalar a estos efectos, el criterio contenido en la STJCE de 21 de enero de 2010, C-311/08, caso *Société de Gestion Industrielle, SA* (TJCE\2010\16), que establece que las normas internas de los Estados pueden dar un trato diferente en materia de operaciones vinculadas a las operaciones internacionales frente a las operaciones interiores. Para más información véase CENCERRADO MILLÁN, E., *La compatibilidad con el Derecho comunitario de las normas antiabuso basadas en el principio de independencia. Comentario a la STJCE de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08). Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, 2012, págs. 139-148; CALVO VERGEZ, J., *Precios de transferencia: regulación internacional vs. ámbito interno: análisis de la STJUE de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08)*, Crónica tributaria, N° Extra 8, 2011, págs. 19-31; y RODRÍGUEZ GARCÍA, A., y FERNANDEZ DE BEAUMONT TORRES, I., *El caso Société de Gestion Industrielle (SGI) y sus implicaciones para España*, Crónica tributaria, N° Extra 2, 2011, págs. 19-28

<sup>317</sup> GÓNZALEZ LORENTE y CALDERÓN PATIER, *Efectos de la valoración de las operaciones vinculadas en las sociedades profesionales*, Editorial Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing ESIC, 2010, colección Creando clientes en mercados globales: Building client relationships in global markets, Carlos Javier Rodríguez Rad (coord.), recoge los contenidos presentados a la Asociación Europea de Dirección y Economía de Empresa. Congreso Nacional (2010, Santiago de Compostela).



### **3.3. Colisión con el régimen de transparencia fiscal**

Tal como se ha expuesto en el apartado anterior, el régimen de operaciones vinculadas contenido en el artículo 16 del TRLIS halla su origen en el artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, que a su vez, fue posteriormente derogado y sustituido por el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del IS. Cabe recordar que en dicha fecha todavía no se había derogado el régimen de transparencia fiscal, que estuvo vigente desde 1978 hasta 2002, por lo que ambos regímenes, el de transparencia fiscal y el de operaciones vinculadas, coexistieron temporalmente.

Es más, en cuanto a la regulación que la Ley 43/1995 efectuaba de ambos regímenes, transparencia fiscal y operaciones vinculadas, en los artículos 16 y 75, respectivamente, no parecía tener mucho sentido la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en las sociedades profesionales transparentes, y menos concretamente al caso de los servicios profesionales prestados por el socio profesional persona física a su sociedad cuando ambos eran residentes fiscales en España. Y es que, como se ha expuesto anteriormente, la redacción del artículo 16 de la Ley 43/1995, simplemente facultaba a la Administración Tributaria para aplicar el valor de mercado a aquellas operaciones vinculadas que, no habiéndose valorado a mercado, hubieran originado un diferimiento o una menor tributación en España.

En el caso analizado, tratándose de socio profesional persona física y sociedad profesional, ambos residentes en territorio español, era obvio que no se producía menor tributación en España al no haber deslocalización de beneficios a otros territorios. Por otra parte, en cuanto a la tributación por IS frente al tipo progresivo del IRPF, con carácter general, la imputación de bases imponibles característica del régimen de transparencia fiscal evitaba la menor tributación que se pudiese generar y el diferimiento en sede del IRPF, por lo

que hacía inoperativo el régimen de operaciones vinculadas contenido en el artículo 16 de la Ley 43/1995.<sup>318</sup>

Ello puede apreciarse claramente mediante un ejemplo numérico. Imagínese el siguiente supuesto: una sociedad profesional en la que participan dos socios profesionales que prestan servicios profesionales a la misma. El Sr. A ostenta una participación en la sociedad del 30% y el Sr. B ostenta una participación del 70%.

Escenario 1: La sociedad tiene unos beneficios netos de 500.000 € y los socios no han fijado ninguna retribución por sus servicios profesionales. Por aplicación del régimen de transparencia fiscal las bases imponibles de los socios serían las siguientes:

- Base imponible del IRPF del Sr. A: 250.000 € (50% de 500.000 € en concepto de imputación de bases)
- Base imponible del IRPF del Sr. B: 250.000 € (50% de 500.000 € en concepto de imputación de bases)

Escenario 2: Idéntico supuesto al anterior (escenario 1) pero en este caso, los socios han fijado una retribución por los servicios profesionales prestados de 100.000 € cada uno. Dichas retribuciones suponen un gasto (fiscalmente deducible) en sede de la sociedad, por lo que el beneficio neto de la misma pasa a ser de 300.000 € (500.000 € - 200.000 €), siendo ésta la base imponible a imputar a los socios. En este caso, las bases imponibles de los socios serían las siguientes:

- Base imponible del IRPF del Sr. A: 250.000 € (100.000 € en concepto de retribución + 50% de 300.000 € en concepto de imputación de bases)

---

<sup>318</sup> Ello ya fue apuntado por CASTRO MUÑOZ en relación a la anterior normativa contenida en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, ya que en virtud de la misma, la aplicación del régimen de operaciones vinculadas era automática con independencia de la existencia de perjuicio para la Administración Tributaria fruto de una menor tributación. CASTRO MUÑOZ, C., *La tributación de las sociedades profesionales y la incompatibilidad entre el régimen de transparencia fiscal y las operaciones vinculadas*, Carta tributaria. Monografías, Nº. 263, 1996, págs. 1-11

- Base imponible del IRPF del Sr. B: 250.000 € (100.000 € en concepto de retribución + 50% de 300.000 € en concepto de imputación de bases)

Escenario 3: Idéntico supuesto al anterior (escenario 2) pero en este caso, la Administración Tributaria considera que el importe de las retribuciones fijadas por los socios no es acorde al valor de mercado, siendo el valor de mercado de los servicios prestado por los socios de 200.000 € cada uno, y considerando que la inferior valoración efectuada por los socios pretende evitar la aplicación del tipo progresivo del IRPF. En este sentido, la Administración Tributaria, en aplicación del régimen de operaciones vinculadas, procede a efectuar un ajuste en sede de los socios para incrementar el importe de la renta obtenida por los servicios prestados, y correlativamente, efectúa el correspondiente ajuste en sede de la sociedad incrementando el importe del gasto satisfecho por las retribuciones satisfechas. Por tanto, el beneficio neto de la sociedad pasa a ser de 100.000 € (500.000 € - 400.000 €), siendo ésta la base imponible a imputar a los socios. En este caso, las bases imponibles definitivas de los socios serían las siguientes:

- Base imponible del IRPF del Sr. A: 250.000 € (200.000 € en concepto de retribución + 50% de 100.000 € en concepto de imputación de bases)
- Base imponible del IRPF del Sr. B: 250.000 € (200.000 € en concepto de retribución + 50% de 100.000 € en concepto de imputación de bases)

Como puede observarse en el ejemplo anterior, en los tres escenarios, las bases imponibles del IRPF de los socios serían las mismas, y ello tanto en el supuesto en que se aplicase sólo el régimen de transparencia fiscal (escenario 1 y 2), como en el caso en que se apliquen conjuntamente el régimen de transparencia fiscal y el régimen de operaciones vinculadas (escenario 3), por lo que, resulta evidente que la imputación de bases característica de la transparencia fiscal restaba relevancia a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas al subsumir los efectos de éste último.

Sin embargo, existían casos en los que sí podría tener sentido la combinación de ambos regímenes y en los que el régimen de operaciones vinculadas desplegaba sus efectos con independencia de la aplicación de la transparencia

fiscal: en aquellos supuestos en los que existieran socios personas físicas residentes en territorio español y socios personas físicas residentes en territorios con una tributación más favorable que la española. A estos últimos, al ser no residentes en territorio español, no se les efectuaría la imputación de bases imponibles, tal como señalaba el artículo 75.5, segundo párrafo, de la Ley 43/1995, sin embargo, el atribuirles una mayor retribución por sus servicios profesionales (que estaría sujeta a una menor tributación que la que se devengaría en territorio español) tendría clara incidencia en la tributación en España puesto que la retribución satisfecha al socio no residente sería un gasto deducible para la sociedad, y ello redundaría en una menor base imponible de la sociedad profesional transparente a imputar al resto de socios personas físicas residentes que podrían verse beneficiados, evitando de este modo la progresividad de su tipo impositivo a efectos del IRPF.

Es evidente, que tanto el régimen de transparencia fiscal como el de operaciones vinculadas, respondían a una clara finalidad anti elusiva, siendo, por tanto, la filosofía subyacente en ambos la misma. Tras la derogación del régimen de transparencia, el régimen de operaciones vinculadas sufrió una serie de modificaciones que ponen claramente de manifiesto los puntos de conexión entre ambas medidas anti elusivas. Entre dichas modificaciones, y concretamente en sede de sociedades profesionales, destaca la introducción de una norma específica reguladora de la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad, como se expondrá a continuación.

#### **3.4. Régimen general actual en la normativa del IS: valoración**

El régimen actual de operaciones vinculadas se encuentra recogido en el artículo 18 de la LIS que, con efectos 1 de enero de 2015 ha sustituido al anterior artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el TRLIS y que supuso la derogación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

A estos efectos, remontándonos al redactado inicial de los apartados primero y segundo del artículo 16 del TRLIS, cabe señalar que el mismo era idéntico al redactado contenido en la derogada Ley 43/1995. Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se introdujeron importantes modificaciones en el artículo 16 del TRLIS.

En este sentido, la propia Exposición de motivos de la Ley 36/2006, establece que en materia de operaciones vinculadas, el objetivo de la ley era por un lado, establecer claramente la necesaria valoración de las operaciones vinculadas a precios de mercado<sup>319</sup>, y por otro lado, adaptar la normativa española en materia de precios de transferencia al contexto internacional y concretamente a las Directrices de la OCDE, en aras a lograr la homogeneización de la actuación de la Administración Tributaria española con las Administraciones Tributarias del resto de Estados, facilitando además las labores de comprobación por parte de la Administración, al establecerse obligaciones de documentación en relación al valor de mercado aplicado por el obligado tributario.

Con el fin de lograr dichos objetivos, la Ley 36/2006 modificó el redactado del artículo 16 del TRLIS (que recibió la denominación de “Operaciones vinculadas”), y cuyo apartado primero pasó a indicar que:

*“1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.”*

---

<sup>319</sup> De conformidad con lo señalado en texto de la misma, con ello se pretendía enlazar con el criterio contable existente por el cual, las operaciones vinculadas deben registrarse contablemente por un precio de adquisición que se corresponda con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia contable. En definitiva, se pretendía que el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recogiera el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable.

*2.º La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas. [...]*”

Esta nueva redacción supuso un retorno a la obligación de valorar las operaciones vinculadas a valor de mercado, que el legislador ya había puesto de manifiesto en la regulación de la Ley 61/1978, y que había flexibilizado en la Ley 43/1995. De nuevo, el obligado tributario se ve compelido a aplicar el valor de mercado a todas sus operaciones vinculadas, en cualquier caso, y ello con independencia de dónde residan las partes intervinientes, y de si se produce o no un perjuicio económico para la Administración Tributaria motivado por una menor tributación o diferimiento de tributación en el territorio español.<sup>320</sup>

A estos efectos, la Ley 36/2006 siguiendo las Directrices de la OCDE y buscando facilitar la determinación del valor de mercado por parte del obligado tributario, introdujo en el artículo 16 del TRLIS una metodología concreta basada en la realización de un análisis de comparabilidad<sup>321</sup> que subyace en la descripción de los métodos de determinación del valor de mercado recogidos en el apartado cuarto del citado precepto.

---

<sup>320</sup> Ello implica que se pueda aplicar tanto en caso de deslocalización de beneficios tributables a otros territorios, como en caso de elusión del pago del IS en territorio nacional (a modo de ejemplo, desvío de beneficios tributables desde una sociedad española a otra sociedad española con pérdidas). En este sentido, parte de la doctrina entiende que la norma se extralimitaría al regularizar situaciones en las que no existiría deslocalización territorial de recaudación. Así lo considera MARTÍN FERNÁNDEZ, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y BERDUD SEONAE, *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Bosch, Colección Serie Fiscal, Barcelona 2010, Gemma Patón García (coordinadora de la colección), pág. 10.

<sup>321</sup> Véase lo ya comentado al respecto en el apartado 3.1 del presente capítulo.

Así pues, en resumidas cuentas, la Ley 36/2006 impuso la obligación de valorar las operaciones vinculadas a valor de mercado, de conformidad con los métodos de valoración que estableció a dichos efectos, y la obligación de documentar la aplicación de los métodos. Todo ello, bajo pena de importantes sanciones en caso de incumplimiento, tanto de una obligación como de otra.

Estas modificaciones que se recogieron en el artículo 16 del TRLIS, se mantienen en el actual artículo 18 de la LIS, en cuya Exposición de motivos se vuelve a aludir a Ley 36/2006, al indicarse en el apartado III, número 1, letra e) que *“El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas.”*

En este contexto, procede analizar el caso concreto de las sociedades profesionales, y la especial complejidad que supone el tratar de determinar el valor de mercado de la operación vinculada consistente en la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad a través de los métodos de valoración previstos en el listado tasado del artículo 18.4 de la LIS.

### **3.5. Difícil caso de las sociedades profesionales: imposibilidad práctica de aplicar los métodos de valoración previstos en la LIS**

Tal como se apuntaba en anteriores apartados, el artículo 18.4 de la LIS, enumera y describe los métodos para determinar el valor de mercado de una operación vinculada.

Como se verá a continuación, del breve análisis de los distintos métodos ya se desprende la imposibilidad de aplicarlos a la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte de un socio persona física a su sociedad. Ello lo evidencia, el hecho de que deviene imposible efectuar un

análisis de comparabilidad en el caso de actividades profesionales, y ello, por cuanto que, al tener un carácter *intuitio personae* y basarse esencialmente en el intelecto y las capacidades propias e inherentes del profesional persona física que desarrolla la actividad, es imposible encontrar un comparable que pueda usarse como referencia válida.

A efectos de fundamentar dicho argumento, se expone a continuación cada uno de los métodos contenidos en el artículo 18.4 de la LIS, contemplados bajo el prisma de los servicios profesionales prestados por los socios a sus sociedades:

#### **a) Método del precio libre comparable**

Este método 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.

Se trata de un método a aplicar en aquellos casos en los que se disponga de comparables internos en los que haya un alto grado de comparabilidad, de ahí que no resulte óptimo en casos en los que existan pocas operaciones entre independientes que puedan resultar comparables o en los casos en los que la marca es un factor relevante en el bien o servicio objeto de la operación<sup>322</sup>, lo cual es claramente predicable de los servicios profesionales en los que la “marca personal” del profesional que presta el servicio adquiere una gran relevancia.<sup>323</sup>

---

<sup>322</sup> Para más información ver BARRIL CARULLA, J., BERCHÉ MORENO, E., y PIEDRA ARJONA, S., “Impuesto sobre Sociedades” en VVAA, *Tratado sobre la imposición directa*, 2013, págs. 722-723.

<sup>323</sup> A estos efectos me remito a lo ya expuesto en el apartado 4 del capítulo anterior.



Siendo así, en el caso de servicios profesionales prestados por un socio a su sociedad, éste método será difícilmente aplicable en la práctica, puesto que el carácter *intuitio personae* propio de la actividad profesional (o dicho en otras palabras, la “marca personal”) imposibilita la existencia de operaciones de la misma índole entre partes independientes que puedan resultar comparables de referencia para la operación vinculada<sup>324</sup>. Y es que, ¿cómo se puede comparar el servicio prestado a la sociedad por el socio profesional persona física con un servicio prestado a la sociedad por otro profesional no vinculado a la misma? ¿Cómo compararlo cuando el servicio no es objetivable puesto que la calidad y características del mismo dependen del intelecto, habilidad y experiencia del profesional que lo realiza? ¿Qué posible comparable existe si no hay dos profesionales iguales? ¿Acaso, existen dos personas iguales?<sup>325</sup>

#### **b) Método del coste incrementado**

Este método implica añadir 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.

---

<sup>324</sup> En relación a este método, y como bien señala GARCÍA NOVOA, el riesgo radica en que se pretenda emplear como comparable el precio del servicio que el cliente final satisface a la sociedad profesional. Ello implicaría una doble tributación por una misma magnitud, puesto que dicho valor tributaría en sede de la sociedad en su IS y también en sede del socio en su IRPF. GARCÍA NOVOA, C., “La ofensiva contra las sociedades de profesionales”, en *VVAA Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2006, pág. 2848.

<sup>325</sup> En relación a esta cuestión, precisar que si bien existen colegios profesionales que publicitan anualmente unos baremos estándar de honorarios para la prestación de determinados servicios profesionales, ello es únicamente orientativo de cara a los profesionales colegiados. En este sentido, no sólo no necesariamente se respetan por cuanto que no son obligatorios, sino que hasta la fecha ni la Administración ni los contribuyentes los emplean en la praxis tributaria como comparable válido de cara a determinar el valor de mercado de la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad.

Se trata de un método útil para aquellos casos en los que la vinculación se da entre el obligado tributario y el destinatario del servicio, ya que se parte de un precio de adquisición o producción de mercado, al no haber vinculación en la adquisición del servicio, para posteriormente añadir a dicho valor el margen neto habitual en operaciones similares y obtener el valor de mercado de la operación con el destinatario vinculado.

Obviamente, no procede la aplicación de este método en el supuesto de hecho analizado en nuestro estudio, puesto que en nuestro caso, la vinculación no se da entre el obligado tributario (la sociedad profesional) y el destinatario del servicio (el cliente final), sino que por el contrario se da entre el proveedor inicial del servicio (socio profesional) y el obligado tributario (sociedad profesional).

### ***c) Método del precio de reventa***

En virtud de este método, 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.

Este método, a diferencia del método del coste incrementado, parte de la premisa de que la vinculación se produce entre el proveedor inicial del servicio (en nuestro caso, el socio profesional) y el obligado tributario (la sociedad profesional), siendo la operación entre éste último y el destinatario del servicio (el cliente final) una operación entre partes independientes.

Entendiendo que el precio de reventa sería el precio del servicio prestado por la sociedad profesional al cliente final, de nuevo nos encontramos con la problemática anteriormente expuesta: ¿Cómo determinar el margen del revendedor cuando cada servicio facturado por la sociedad a un tercero

depende exclusivamente del profesional que lo realiza y de las características de dicho servicio? ¿Acaso debe entenderse que el valor del servicio prestado por el socio profesional a la sociedad sería equivalente al importe que factura la sociedad al cliente final por el servicio profesional? Ello sería tanto como entender que la sociedad no aporta ningún valor añadido, que no existe de facto y supondría un levantamiento del velo automático, a nuestro juicio, improcedente.<sup>326</sup> Se eliminaría la lógica de la agrupación de profesionales personas físicas que prestan servicios a través de sociedades profesionales, lo cual no sólo es lícito sino coherente y además constituye una economía de opción aceptada por la normativa vigente.

Obviamente, la sociedad en el servicio facturado a su cliente final está teniendo en consideración costes estructurales y también el valor añadido que pueden aportar al servicio prestado otros profesionales no socios de la sociedad y que presten servicios a la misma (bien sea por cuenta ajena o por cuenta propia). De ahí que, intentar equiparar el precio del servicio facturado al cliente final con el valor del servicio prestado por el socio profesional no sea acorde a la realidad de la operación llevada a cabo.<sup>327</sup>

Dicho lo cual, y teniendo claro este extremo, cabe volver a la cuestión del margen del revendedor (la sociedad profesional) que se minoraría del precio de venta al tercero independiente (el cliente final) para obtener el valor de la operación vinculada con el proveedor (socio profesional), y que supuestamente debería cubrir los costes de venta y gastos de explotación del revendedor.

---

<sup>326</sup> Cabe recordar que, tal como señala GARCÍA NOVOA, si bien el levantamiento de velo supone prescindir de la personalidad jurídica de la sociedad empleada con finalidad fraudulenta para poder penetrar en la finalidad última y subyacente de la misma, éste constituye una excepción a la regla general de respeto a la personalidad jurídica independiente de la sociedad, y por ende, debe aplicarse con mesura y prudencia. Para más información ver GARCÍA NOVOA, *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, pág. 67.

<sup>327</sup>En esta línea se pronuncia LUIS Y DIAZ DE MONASTERIO-GUREN, F., "Aspectos fiscales de las sociedades profesionales", en VVAA, *Justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*, La Ley, 2008, pág. 445.

De entrada es complejo determinar en el caso de un servicio profesional su “valor de adquisición o coste de producción del servicio”, puesto que deberíamos volver a entrar a considerar dentro del “coste de producción” las capacidades y características del profesional que lo desarrolla. Pero además, volveríamos a encontrarnos con la dificultad de tener que determinar el margen en una operación idéntica o similar realizada entre partes independientes. Una vez más, ¿cómo determinar dicho margen cuando no existe una operación idéntica ni siquiera similar puesto que las condiciones del servicio dependen exclusivamente de la persona que lo realiza? ¿Cómo encontrar un comparable objetivo cuando el servicio profesional es claramente subjetivo al depender de las características del profesional que lo ejecuta?

#### ***d) Método de la distribución del resultado***

Dicho método 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.

Es decir, que el método supone determinar el resultado global de la operación vinculada para posteriormente realizar una distribución interna de dicho resultado entre las distintas partes vinculadas que intervienen en la operación, en función de unos criterios que se aproximen a la distribución que se habría realizado en una situación de plena competencia y no vinculación.

De nuevo, se plantea la misma problemática: la remisión a las condiciones o características de operaciones similares entre partes independientes, cuando de lo expuesto en los párrafos anteriores, queda patente que en el caso de los servicios profesionales, dada su naturaleza personalista, no cabe entender que existan operaciones similares que puedan considerarse comparables de referencia, en base a las cuales determinar os criterios de distribución.

### **e) Método del margen neto operacional**

En virtud de este método, 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 realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

En este caso, el método supone en esencia aplicar un margen medio de mercado a las operaciones vinculadas realizadas.

Una vez más, el método parte de una premisa de difícil determinación en el caso de la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad: la aplicación de un margen medio de mercado, para lo cual se hace necesario acudir a operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes con el fin de determinar dicho margen, lo cual es extremadamente complejo en el caso de los servicios profesionales dada su naturaleza personalista.

### **f) Corolario**

Así pues, y a diferencia de lo que señala algún autor<sup>328</sup>, teniendo en consideración todo lo expuesto, y tras analizar los distintos métodos de valoración contemplados en el artículo 18.4 de la LIS, a mi modo de ver resulta evidente que ninguno es susceptible de aplicarse con facilidad a los servicios profesionales prestados por el socio profesional persona física a su sociedad profesional.

---

<sup>328</sup> LUCENA GRACIA, F.J., *Fiscalidad de las retribuciones de los socios profesionales*, CISS Wolters Kluwer, 2012, Valencia, págs. 218-220

En este sentido, el artículo 18.4 de la LIS, contempla como párrafo de cierre al mismo que *“Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.”* Esta suerte de “cajón de sastre”, pretende flexibilizar la aplicación de los métodos de valoración para la determinación del valor de mercado de la operación vinculada, sin embargo, en el caso de la prestación de servicios profesionales, no soluciona con solvencia el conflicto. Y es que, la problemática subyacente en todos los métodos previstos así como en este párrafo de cierre es en esencia la misma: la inexistencia de una operación equiparable a un servicio profesional.

En este sentido, el artículo 17.4 del RIS señala que dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

En el caso de los servicios profesionales, en que las circunstancias del servicio dependen de las circunstancias concretas del profesional que lo desarrolla, teniendo en cuenta que no hay dos profesionales iguales, puesto que no hay dos personas iguales, es evidente que únicamente podrían llegar a ser operaciones equiparables o comparables aquellos servicios similares prestados por un mismo profesional a una sociedad vinculada y a una sociedad con la que no tuviera vinculación. Sin embargo, esta situación apenas se da en la realidad puesto que el socio profesional persona física habitualmente prestará sus servicios profesionales a su sociedad y no a otras personas, físicas o jurídicas, con las que no tenga vinculación, de lo contrario ¿qué sentido tendría desarrollar su actividad profesional a través de una sociedad? Es por ello, que a efectos prácticos, cabe afirmar que en el caso de los servicios profesionales rara vez se contará con una operación equiparable.<sup>329</sup>

---

<sup>329</sup> Al respecto, GARCÍA NOVOA señala: *“[...] el análisis de comparabilidad y los métodos de valoración del artículo 16 del TRLIS son de imposible aplicación a las relaciones socio-entidad en una sociedad que presta servicios profesionales. Así, será complejo encontrar situaciones comparables, ya que la mayor parte de estos servicios tienen, como elemento diferenciador, las cualidades personales del profesional que los presta. Ello determina, igualmente, que los*

Así pues, dada la dificultad de la aplicación de los métodos de valoración contenidos en el artículo 18.4 de la LIS al concreto caso de la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad<sup>330</sup>, el legislador, probablemente siendo consciente de ello, vio la necesidad de establecer una regulación concreta en sede del régimen de operaciones vinculadas, que contemplase este supuesto y permitiese determinar el valor de mercado de esta peculiar operación.

Dicha regulación, actualmente contenida en el artículo 18.6 de la LIS<sup>331</sup>, se convierte así, desde el punto de vista de la que suscribe estas líneas, en una norma de obligado cumplimiento, en aras a tener una mayor seguridad jurídica en la determinación del valor de mercado de los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad profesional, ante la falta de alternativas reales en cuanto a la aplicación de los métodos de valoración del artículo 18.4 de la LIS.

De ahí que, como se expondrá a lo largo de los próximos apartados, la voluntariedad que se propugna del artículo 18.6 de la LIS, a efectos prácticos, se convierte *de facto* en una obligatoriedad para aquellas sociedades que, desarrollando actividades profesionales, no quieran asumir ningún riesgo en la valoración de los servicios profesionales prestados por sus socios personas

---

*rangos de valoración sean muy amplios, pudiéndose encontrar en el mercado -sin vinculación- precios muy dispares en función de quien sea el prestador del servicio.” GARCÍA NOVOA, La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas, 2010, pág. 109.*

<sup>330</sup> Prueba de ello se halla en el hecho de que la propia DGT, habiendo recibido multitud de consultas en relación a cómo se deben valorar los servicios profesionales prestados por un socio a su sociedad y concretamente cómo se deben aplicar los métodos de valoración del artículo 18.4 de la LIS, anteriormente contenidos en el artículo 16.4 del TRLIS, no ha respondido realmente a ninguna de dichas consultas, dando únicamente como respuesta la reproducción literal del texto del artículo (a modo de ejemplo, entre otras muchas, véase la consulta vinculante nº V1532-12, de fecha 13 de julio de 2012).

<sup>331</sup> Hasta 1 de enero de 2015, dicha regulación se contenía en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sin embargo en virtud de las modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, se pasa a incluir dicha regulación el artículo 18.6 de la LIS. En este sentido, el actual RIS (aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio,) vigente desde el 12 de julio de 2015, no contiene ya ninguna referencia en cuanto a la valoración de las operaciones vinculadas en sede de sociedades profesionales.

físicas. Dicho en otras palabras, pese a que según la literalidad de la norma su cumplimiento es voluntario por parte del obligado tributario, sin embargo la realidad será otra, ya que más que una posibilidad, en la práctica, el artículo 18.6 de la LIS pasará a ser una norma de obligado cumplimiento, al no existir realmente opción de aplicar otro método de valoración al caso de los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad profesional. De ahí la relevancia de este precepto y de los requisitos y consecuencias que se derivan de su aplicación.

#### **4. Evolución de la regulación de operaciones vinculadas en sede de sociedades profesionales a la luz de la derogación del régimen de transparencia fiscal**

##### **4.1. Esquema**

Tras establecer el marco general de la regulación de las operaciones vinculadas en la LIS, procede analizar el caso concreto aplicable a las operaciones vinculadas que tienen lugar entre el socio profesional persona física y la sociedad profesional, y más concretamente la operación, habitual en la práctica, consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad profesional.

En este sentido, es relevante ver la evolución normativa que ha sufrido la legislación tributaria por la que se regula la determinación del valor de mercado de la prestación de servicios profesionales entre el socio y su sociedad, y que guarda clara conexión con la derogación del régimen de transparencia fiscal, para posteriormente poder realizar un examen crítico de la actual norma vigente contenida en el artículo 18.6 de la LIS.



#### 4.2. Regulación introducida por la Ley 46/2002

El inicio de la regulación se remonta a 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 modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (vigente para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2003), cuyo artículo quincuagésimo cuarto introdujo la redacción del apartado 7 del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que señalaba:

*“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.”*

Dicho apartado establecía una presunción *iuris et de iure*, en virtud de la cual se presumía por parte de la Administración Tributaria que la contraprestación satisfecha al socio persona física por la realización de actividades profesionales o prestaciones del trabajo personal para su sociedad, coincidía con el valor de mercado siempre y cuando se cumplieran dos requisitos *sine qua non*:

1. Que más del 50% de los ingresos obtenidos por la sociedad procedieran del ejercicio de actividades profesionales.
2. Que la sociedad contase con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

Con el primer requisito se pretendía asegurar la relevancia de la actividad profesional en sede de la sociedad, y por ende, la necesidad de la prestación de servicios profesionales por parte del socio. Ello, en aras a evitar que se empleara el “escudo fiscal” que suponía la presunción, en supuestos en los que

la verdadera y principal actividad de la sociedad no era profesional. Con ello se buscaba impedir situaciones de fraude fiscal en las que se simulase o fingiese la realización de una actividad profesional mínima respecto del total conjunto de actividades de la sociedad, con el único fin de justificar la aplicación de la presunción.

Con el segundo requisito, la exigencia de medios personales y materiales en la sociedad, se pretendía evitar el empleo de sociedades interpuestas vacías o carentes de sustancia y contenido; en definitiva, de sociedades simuladas o fraudulentas, con objeto de poder aplicar la presunción del artículo 16.7 de la Ley 43/1995. La problemática que presenta este requisito (que se sigue exigiendo en la normativa actual) es que resulta especialmente complejo verificar su cumplimiento ya que al tratarse de un concepto jurídico indeterminado no definido en la Ley del IS, su definición suele quedar en manos de la Inspección<sup>332</sup> y depende de la interpretación que se haga del mismo en cada caso concreto.

Con los dos requisitos señalados, el precepto buscaba asegurar la realidad económica de la sociedad; en definitiva acreditar su existencia y la actividad profesional desarrollada, más allá de la mera forma jurídica.

En este sentido, y pese a que, como indicábamos, el concepto “medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades”, reflejado en forma de requisito, es, ha sido y será, un concepto discutido y discutible en el caso de las sociedades profesionales, al no estar expresamente definido en la norma y ser susceptible de interpretaciones diversas,<sup>333</sup> cabe afirmar que la presunción del artículo 16.7 de la Ley 43/1995 confería cierta seguridad jurídica al contribuyente (cuanto menos, mayor que la que confiere la norma actual, como se expondrá en los siguientes apartados), a la hora de establecer el valor de mercado de un tipo de operación que, como hemos visto anteriormente,

---

<sup>332</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *El carácter vinculado de las operaciones de los socios con las sociedades mercantiles profesionales*, Quincena Fiscal, nº 9, 2005 , pág. 14

<sup>333</sup> Véase lo comentado en los apartados 3.2.3 y 3.2.4 del capítulo segundo. Para más información ver FALCON Y TELLA, *Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio*, 2009, págs. 7-13

carece de comparables en los que basarse a efectos de acudir a los métodos de valoración previstos en el artículo 18.4 de la LIS.

Así pues, con el cumplimiento de ambos requisitos, se anulaba la sospecha de una sociedad “pantalla” o simulada, y se validaba la contraprestación acordada entre el socio y la sociedad entendiendo que la misma era a valor de mercado. De este modo, la valoración otorgada a la operación vinculada no era susceptible de discusión por parte de la Administración Tributaria y mucho menos susceptible de regularización y/o sanción.<sup>334</sup>

A estos efectos, cabe recordar, y sin duda no es casual, que la Ley 46/2002, que introdujo el apartado 7 del artículo 16 de la Ley 43/1995, resultó ser también la norma que derogó el régimen de transparencia fiscal que había sido de aplicación a las sociedades profesionales desde su aprobación con la Reforma Fiscal de 1978.<sup>335</sup>

Así pues, la relación entre la regulación del régimen de las operaciones vinculadas en sede de sociedades profesionales y el antiguo régimen de transparencia fiscal es evidente si se atiende a la evolución histórica de la normativa: a la vez que se suprime el régimen de transparencia fiscal se introduce la norma específica inicial de valoración para sociedades profesionales, que posteriormente fue sustituida por el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (por el que se aprobó el Reglamento del IS), y que actualmente se contiene en el artículo 18.6 de la LIS.<sup>336</sup>

---

<sup>334</sup> A este respecto precisa CENCERRADO MILLÁN, E., *Los efectos del ajuste secundario en el nuevo régimen de operaciones vinculadas*, 2007, pág. 74, que: “En realidad, dicho precepto actuaba como una excepción a la posibilidad de que la Administración tributaria valorase dichas operaciones por su valor de mercado, con la finalidad de evitar un exceso de conflictividad entre los contribuyentes y la Administración a la hora de determinar el auténtico valor de mercado de estas operaciones.”

<sup>335</sup> Concretamente en virtud de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 12) y de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades (artículo 19)

<sup>336</sup> En este sentido, haciendo referencia al caso de las sociedades profesionales, señala SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. desenfoques y efectos*, 2010, pág. 52, que: “Se observa cómo se vincula el régimen de transparencia fiscal con la regulación de las operaciones vinculadas para esa realidad determinada. Así, se

Concretamente, y en relación al régimen de transparencia fiscal, señala la Exposición de motivos, apartado IV, de la Ley 46/2002 que “[!]a desaparición de dicho régimen, 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.”

Como se ha apuntado en apartados anteriores del presente capítulo, la eliminación del régimen de transparencia fiscal hasta entonces aplicado a las sociedades profesionales y, como consecuencia, la equiparación de éstas a las sociedades empresariales, en sede de tributación en el IS, supuso un gran avance normativo al despejarse, por fin, las “sospechas” y “presunciones de fraude fiscal” que desde antaño habían envuelto siempre a las sociedades profesionales cual manto de densa niebla del que el legislador no les permitía salir. El reconocimiento de que este tipo de sociedades era lícito y que no le debía preceder el recelo del fraude fiscal, supuso la adaptación de la legislación tributaria a una realidad jurídica y sociológica existente y que se materializó precisamente con la supresión del régimen de transparencia fiscal.

Acorde con esta filosofía, la presunción *iuris et de iure* para el caso de prestaciones de servicios entre el socio profesional persona física y su sociedad contenido en el apartado 7 del artículo 16 de la Ley 43/1995, bendecía indirectamente la existencia de este tipo de sociedades y las relaciones de las mismas con sus socios (siempre y cuando se cumplieran los dos requisitos expuestos que actuaban como garantía de la realidad económica subyacente en la sociedad profesional), al entender que aunque debían equipararse con otros tipos de sociedades, las peculiares características de la actividad que desarrollaban las hacían merecedoras de una norma específica y

---

*suprime la especialidad del régimen de transparencia para actividades profesionales y se introduce otra en el seno de las operaciones vinculadas.”*

propia en materia de valoración de operaciones vinculadas <sup>337</sup> que permitiese valorar la realidad del servicio profesional prestado por el socio a la sociedad.

#### 4.3. La nueva regulación de la Ley 36/2006

La entrada en vigor del TRLIS mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no alteró el redactado del apartado 7 del artículo 16, que fue íntegramente transcrito al nuevo texto refundido<sup>338</sup>, extendiendo su vigencia hasta el 1 de diciembre de 2006. Fue en dicha fecha, cuando entró en vigor la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuyo artículo primero, apartado dos, modificó la anterior redacción del precepto, eliminando la presunción establecida por la Ley 46/2002.

Así pues, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de diciembre de 2006 se eliminó el “*refugio seguro*” <sup>339</sup> que suponía la presunción del artículo 16.7 del TRLIS para el caso de las sociedades profesionales, volviendo a la más absoluta inseguridad jurídica puesto que, si bien la Ley 36/2006 derogó la anterior presunción *iuris et de iure*, no introdujo ningún otro criterio específico a efectos de valorar la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad. De ello únicamente cabía inferir que a las sociedades profesionales le resultaban de aplicación, para la determinación del

---

<sup>337</sup> Así lo considera BOTELLA GARCÍA-LASTRA al señalar, refiriéndose al régimen de transparencia fiscal y a las novedades introducidas por la Ley 46/2002: “[...]” *la supresión del régimen para las sociedades de profesionales de artistas y deportistas y la nueva regla de valoración de las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad, comportarán una simplificación considerable del régimen aplicable a estas entidades, lo que ha de ser valorado positivamente, ya que, a nuestro juicio, el mantenimiento de un régimen especial para este tipo de sociedades no resultaba justificado*”. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., “Régimen fiscal de la transparencia fiscal interna”, *Manual del Impuesto sobre sociedades*, J.J. Rubio Guerrero (dir.), M. Gutiérrez Lousa (coord.), 2003, pág. 849. En la misma línea se pronuncia CALVO VÉRGEZ, J., *Operaciones vinculadas y subcapitalización. Cuestiones conflictivas y supuestos prácticos*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011, pág.338

<sup>338</sup> Las estipulaciones de dicho precepto se recogían en idéntico sentido en el artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF, coordinándose así la normativa en sede de IS y de IRPF a estos efectos.

<sup>339</sup> En los términos empleados por MARTÍN FERNÁNDEZ, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y BERDUD SEONAE, *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, 2010, pág. 15

valor de mercado, las normas generales del régimen de operaciones vinculadas, o dicho en otras palabras, los difícilmente aplicables métodos de valoración del artículo 16.4 de la TRLIS.<sup>340</sup>

En definitiva, la nueva Ley 36/2006, equiparó la prestación de servicios del socio profesional persona física a su sociedad profesional, a cualquier otra operación vinculada en cuanto a la determinación del valor de mercado, ignorando por completo las especificidades propias de la actividad profesional que deberían haber sido tenidas en consideración.

De la lectura de la Exposición de motivos de la Ley 36/2006 no se desprenden los motivos que impulsaron al legislador a eliminar la presunción *iuris et de iure* del antiguo artículo 16.7 del TRLIS y que, cuanto menos, contribuía a facilitar la aplicación del valor de mercado a la problemática situación de las prestaciones de servicios profesionales del socio persona física a su sociedad.<sup>341</sup>

Si bien se podría pensar que la eliminación de la norma específica de valoración para sociedades profesionales, y la consecuente aplicación del régimen general de operaciones vinculadas a las mismas, buscaba equiparar aún más el tratamiento fiscal de las sociedades profesionales a otro tipo de sociedades<sup>342</sup>, tal reflexión es más que dudosa, máxime teniendo en cuenta

---

<sup>340</sup> A estos efectos, la única mención contenida en la nueva redacción del artículo 16 TRLIS en que se hacía alusión a la relación socio-sociedad, pero sin incorporar la especificidad del componente “profesional”, era la mención del apartado 8, relativo a las diferencias de valoración entre el valor convenido por las partes y el valor de mercado según las normas previstas en el artículo 16, que señalaba que: *“En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.”*

<sup>341</sup> En la Exposición de motivos de la Ley 36/2006, únicamente se menciona de modo genérico la necesidad de modificar el régimen de operaciones vinculadas con el fin de adaptarlo a las Directrices de la OCDE.

<sup>342</sup> Así lo han considerado determinados autores que propugnaban que la norma era discriminatoria entre actividades profesionales y empresariales. En este sentido se pronuncia

que la eliminación de la presunción del antiguo artículo 16.7 TRLIS se efectuó mediante una norma cuya finalidad esencial era, como su propia denominación indicaba, la prevención del fraude fiscal.

En este sentido, parece razonable considerar que la eliminación de la presunción *iuris et de iure* en sede de sociedades profesionales respondió a la intención por parte del legislador de impedir posibles situaciones de fraude fiscal a través del uso de sociedades profesionales, y que con la Ley 36/2006 de nuevo se volvió a la anterior “nube de sospecha” que desde siempre ha rodeado a este tipo de sociedades y que durante tan poco tiempo fue disipada por la Ley 46/2002.<sup>343</sup>

Así pues, y permitiéndonos una pequeña licencia histórico-poética, podríamos decir que con la Ley 36/2006 se pasó de una etapa “renacentista” y de luz para las sociedades profesionales en las que éstas eran contempladas como lícitas y reguladas conforme a las peculiaridades propias de su actividad, a una etapa “medieval” de oscurantismo en que volvían a ser consideradas por el legislador como un instrumento al servicio del fraude fiscal.<sup>344</sup>

Este argumento halla, si cabe, más fundamento a la luz del análisis de la siguiente modificación normativa que introdujo el Real Decreto 1793/2008, de 3

---

CRUZ PADIAL, *Las operaciones vinculadas en la Ley del IRPF*, Boletín Económico del ICE, Nº 2794, 2 a 8 de Febrero 2004, pág. 37

<sup>343</sup> En esta línea se pronuncian MARTÍN FERNÁNDEZ, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y BERDUD SEONAE, yendo un paso más allá y cuestionando incluso la finalidad última del régimen de operaciones vinculadas introducido por la Ley 36/2006, al señalar que: “*La eliminación de este “refugio seguro” para estas entidades, en la configuración legal del nuevo régimen, podría determinar, a nuestro juicio, que una norma concebida para la persecución del fraude en las operaciones internacionales acabase teniendo su campo de aplicación mayoritario en las operaciones internas y, más concretamente, entre profesionales.*” (*Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, 2010, pág. 15)

<sup>344</sup> Nótese que la mencionada modificación normativa coincide temporalmente con la modificación de la LIRPF por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en virtud de la cual se eliminó la deducción para evitar la doble imposición interna, pasando a un sistema de mínimo exento. Sin duda, ambas modificaciones normativas guardan estrecha relación, por cuanto que, no es descabellado apuntar que posiblemente en previsión de que empezaría a proliferar el sistema de prestación de servicios a cambio de una retribución como vía para trasladar rentas de la sociedad al socio profesional persona física, frente a la vía de la distribución por dividendos (sujeta a doble imposición a raíz de la modificación de la Ley 35/2006), el legislador optase por endurecer los criterios en cuanto a la valoración a mercado de dichos servicios profesionales prestados por el socio, y ello con el fin de evitar situaciones de fraude.

de noviembre, por el que se modificó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y que supuso una nueva redacción del artículo 16 del Reglamento del IS (que pasó a denominarse “Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad”) e incorporó al mismo el apartado 6 previsto para las prestaciones de servicios por parte de los socios profesionales personas físicas a una entidad vinculada.<sup>345</sup>

Dicho apartado, establecía una serie de requisitos cuyo cumplimiento comporta que el valor de los servicios profesionales prestados acordado entre el socio y la sociedad deba considerarse de mercado por parte de la Administración Tributaria. Siendo así, *a priori*, el precepto establecía un régimen de protección o *safe harbour*<sup>346</sup> para los servicios recibidos por la sociedad profesional y prestados por sus socios. En este sentido, se introdujo una nueva presunción *iuris et de iure*, empleando el mismo mecanismo jurídico que la Ley 46/2002, y

---

<sup>345</sup> Concretamente, el citado precepto señalaba lo siguiente:

*“A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate 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 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y 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*

*b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a)*

*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 sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.*

*2.º No sea 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 ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.*

*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.”*

<sup>346</sup> Así lo afirman BARRIL CARULLA, J., BERCHÉ MORENO, E., y PIEDRA ARJONA, S., *Tratado sobre la imposición directa*, 2013, págs. 730 y 731.



ello con la pretensión de facilitar la valoración a mercado de este tipo de operaciones, dando una alternativa a la difícil aplicación de los ya consabidos métodos de valoración, y aportando mayor seguridad jurídica al contribuyente.

Sin embargo, lejos de lograr dichos propósitos, del análisis crítico de los requisitos contenidos en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (y que se expondrán en los apartados siguientes puesto que se han trasladado de forma prácticamente idéntica al artículo 16.6 de la LIS), cabe afirmar que la configuración del precepto, más cercana a una medida anti-fraude que a una regulación del valor de mercado en sede de precios de transferencia, no sólo entrañaba verdaderas dificultades a la hora de tratar de aplicar la presunción de valor de mercado, sino que además sembraba de dudas al obligado tributario poniéndolo en una clara situación de inseguridad jurídica.

Es más, entre las múltiples críticas efectuadas al citado precepto, y en torno a la inseguridad jurídica que el mismo generaba, destaca la referente a la forma empleada en la regulación del mismo. Y es que, como muy acertadamente ha apuntado parte de la doctrina (entre otros, FALCÓN Y TELLA, GARCÍA NOVOA y CALVO VÉRGEZ), los requisitos contenidos en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, afectaban a la determinación de la renta incidiendo en la política retributiva y de distribución de resultados de la sociedad, por lo que el precepto debería haberse regulado con rango de ley. En este sentido, no quedaba clara la cobertura legal de la norma, al haberse podido dar una extralimitación reglamentaria en la redacción y aprobación de la misma.<sup>347</sup>

Dicho extremo ha sido discutido por el TS (STS de 13 de octubre de 2010, (RJ2010\7250)) que consideró que en el momento en que la norma del artículo

---

<sup>347</sup> Para más información al respecto ver FALCÓN Y TELLA, *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009, pág.10; GARCÍA NOVOA, *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, pág. 119; y CALVO VÉRGEZ, *Tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, Nº. 247, 2011, pág. 23.

16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio no era de obligado cumplimiento siendo potestativa su aplicación, no se trataría de una presunción *iuris et de iure* sino de una presunción de carácter voluntario de coincidencia entre el valor acordado y el valor de mercado, y por tanto, no le alcanzaría la reserva de ley.

De ahí que, aparentemente pudiera sostenerse que resulta de aplicación la regla contenida en el 108 de la LGT que, según explica la doctrina,<sup>348</sup> está destinada a poner en evidencia la licitud de que *“(l)as “normas tributarias” establezcan presunciones, si bien cuando éstas tengan carácter iures et de iure las normas tributarias que las establezcan deberán tener rango de ley. // De este modo, pues, se ratifica el criterio del artículo 8.a) de la LGT, según el cual las únicas presunciones sujetas a reserva de ley son las que no admiten prueba en contrario, de tal manera que las presunciones iuris tantum pueden imponerse reglamentariamente”*. Bajo este planteamiento, en la medida que las presunciones optativas no se encuadran dentro de las presunciones *iures et de iure*, cabe admitir su regulación mediante una norma reglamentaria.

A este respecto, y si bien es cierto que el literal de la norma aludía a la voluntariedad de la aplicación de la misma al señalar que *“[e]l obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado [...]”*, configurándose como una posibilidad para el obligado tributario, más cierto es que *de facto* se trataba de un precepto de obligado cumplimiento (al igual que sucede actualmente con el artículo 18.6 de la LIS) puesto que en la práctica, el obligado tributario no goza de libertad de decisión, dado que ante la dificultad de poder valorar la operación vinculada de conformidad con los métodos de valoración<sup>349</sup>, en caso de no optar por la aplicación de la norma, y cuestionarse por parte de la Administración el valor

---

<sup>348</sup> PAGÈS i GALTÉS, J., *Tratado de Ordenanzas fiscales*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006, pág. 594, siguiendo a doctrina precedente, cual es caso de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., “Impugnación y revisión de Actos de Gestión Tributaria”, en *Palau-14, Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 7, 1989, pág. 770.

<sup>349</sup> Anteriormente, los métodos de valoración se contenían en el artículo 16 del TRLIS. En esencia se trataba de los mismos métodos que se contienen en el actual artículo 18.4 de la LIS, comentado en anteriores apartados.

de la operación entre socio y sociedad, entrarían en juego los ajustes tributarios correspondientes y se generaría el riesgo de importantes sanciones, viéndose el obligado tributario en un supuesto de indefensión.

Así pues, cabe afirmar que el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio contenía una norma “supuestamente” alternativa y opcional al régimen general; en definitiva, una norma voluntaria *ex lege*, pero obligatoria *de facto*, al no tener el obligado tributario ninguna alternativa real a la aplicación de la misma y verse amenazado por la imposición de gravosas sanciones en caso de regularización. Siendo ello así, parecía evidente que en su regulación se hubiera incurrido en una posible extralimitación reglamentaria que comportaría la vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria regulado en los artículos 31.3 y 133.1 de la Constitución Española de 1978.<sup>350</sup>

Y es que, en definitiva, la aplicación la presunción que el precepto contenía, y que se contiene actualmente en el artículo 18.6 de la LIS, incide directamente en la determinación de la base imponible de la sociedad, elemento esencial y configurador del IS, que debe delimitarse en todo caso por ley según se dice explícitamente por el artículo 8, letra a) de la LGT que se ocupa de la reserva de ley tributaria.<sup>351</sup>

---

<sup>350</sup> A estos efectos, recuérdese tal como se ha comentado al analizar los antecedentes normativos del art. 16.6 RIS, que la anterior normativa que establecía la presunción de valor de mercado para los casos de servicios prestados por el socio profesional a la sociedad profesional, que fue derogada, sí se había regulado en una norma con rango de ley; concretamente en 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 modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes (vigente para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2003), cuyo artículo quincuagésimo cuarto introdujo la redacción del apartado 7 del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>351</sup> Ciertamente es que en relación al régimen sancionador y a la obligación de documentar las operaciones vinculadas regulados en el artículo 16, apartados 2 y 10 del TRLIS y desarrollados en el RIS, el TS planteó cuestión de inconstitucionalidad mediante Auto de 8 de febrero de 2011 (JUR\2011\86969), al considerar que se vulneraba el principio de reserva de Ley del artículo 25.1 de la Constitución Española, puesto que resultaba cuestionable que el principio de *lex certa* se respetase en la regulación del régimen sancionador de las operaciones vinculadas en el que la infracción consistente en no declarar a valor de mercado no se encontraba suficientemente descrita en el texto de la ley. La cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS fue admitida a trámite por el TC que resolvió mediante sentencia de fecha 11 de julio de 2013 (145/2013). A estos efectos, el TC considera que el régimen sancionador es constitucional y que no se produce extralimitación reglamentaria por cuanto que la Ley contiene la descripción básica de los comportamientos prohibidos y los elementos objetivos de

En este sentido, si bien es cierto que la doctrina del TC ha flexibilizado concepto de reserva de ley tributaria, relativizándolo en la regulación de los elementos configuradores de los tributos y, concretamente, en la regulación de la base imponible<sup>352</sup>, al justificar la remisión del legislador a normas reglamentarias para la determinación de la base imponible, y sin entrar en detalle en la polémica doctrinal que ha suscitado dicho criterio interpretativo<sup>353</sup>, de lo que no cabe duda alguna es de que el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, contenía una presunción *iuris et de iure*, tal como se ha expuesto en los párrafos anteriores.

De ahí que, dado que la norma contenida en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, se configuraba como una presunción que no admitía prueba en contrario, al ser de obligada aplicación *de facto* para el contribuyente y al impedir, en caso de aplicarse, cualquier regularización en cuanto a la valoración de la operación por parte de la Administración Tributaria, resultaba evidente la necesaria regulación de la misma por ley de conformidad con la doctrina constitucional sobre el principio de legalidad reflejada en el artículo 8,

---

las conductas antijurídicas, la identificación de los sujetos responsables, la finalidad del régimen sancionador y su concreto ámbito de aplicación. Sin embargo, caso distinto es el supuesto del artículo 16.6 del RIS, puesto que, a juicio de la que suscribe estas líneas, prácticamente constituía un nuevo “método de valoración” de una operación muy concreta y no un mero desarrollo reglamentario de una norma prevista en la ley. De ahí que debiera encontrarse regulado en una norma con rango legal y que fuese cuestionable la extralimitación reglamentaria en su regulación. Prueba de ello es que, precisamente la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, ha incorporado el precepto en su articulado, regulándolo, por tanto, en una norma con rango legal.

<sup>352</sup> En este sentido se pronuncian, entre otras, la STC núm. 221/1992 de 11 de diciembre de 1992 (RTC\1992\221) Fundamento Jurídico 7; la STC núm. 185/1995 de 14 de diciembre de 1995 (RTC\1995\185) Fundamento Jurídico 5; y a las que se remiten sentencias recientes del TS como la STS de 20 de enero de 2014 (RJ\2014\635) Fundamento Jurídico Quinto.

<sup>353</sup> Para más información véase BÁEZ MORENO, A., *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, Crónica Tributaria, nº 133, 2009, págs. 59-82; y CHECA GONZÁLEZ, C., *La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria*, Revista española de derecho financiero, Nº 145, 2010, págs. 5-40

letra a) de la LGT, y por tanto, la dudosa legalidad del precepto regulado reglamentariamente<sup>354</sup>.

Precisamente esta cuestión formal, ha quedado solventada en virtud de la modificación introducida por la Ley 27/2014, que traslada el contenido del artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (anterior redacción del Reglamento del IS), al artículo 18.6 de la LIS, regulando, por tanto, la presunción contenida en el citado precepto en una norma con rango de ley.

#### **4.4. Últimas modificaciones: la normativa de la Ley 27/2014**

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, ha introducido importantes cambios en cuanto a la regulación de las operaciones vinculadas. Concretamente, en relación a la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, la Ley 27/2014 incorpora en su artículo 18.6, la misma presunción (con algunos matices como se expondrá en los siguientes apartados) que se contenía en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

El legislador opta así por dotar de rango de ley a la norma específica de valoración de los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad, atajando las críticas suscitadas en torno a la técnica legislativa empleada para su regulación. Ello no es sino un claro indicativo de que efectivamente, y como se venía señalando en el caso del artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, la presunción contenida en el artículo 18.6 del LIS, pese a configurarse formalmente como una presunción *iuris tantum*, puesto que se mantiene el redactado inicial del que se desprende un carácter *a priori* voluntario y potestativo (“[...] el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado [...]”), resulta a efectos prácticos,

---

<sup>354</sup> Así lo venía apuntando gran parte de la doctrina. Entre otros, DE UÑA REPETTO, J., *Operaciones vinculadas: caso especial del socio profesional*, Estrategia financiera, Nº 261, 2009

una obligación *de facto*, y por tanto, una presunción *iuris et de iure*. De lo contrario, no se habría incluido dicha presunción en la LIS, quedando, ahora sí, amparada por el principio de reserva de ley.

Así pues, se mantiene la obligación de valorar a mercado la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, y se establece una presunción en virtud de la cual, en caso de cumplirse los requisitos en ella establecidos, se entenderá que el valor de la prestación de servicios es en todo caso de mercado.

A estos efectos, parece obvio que la obligatoria valoración a mercado de las prestaciones de servicios profesionales socio persona física-sociedad, tiene por objeto prevenir el fraude fiscal, sin embargo, ello puede entrar en conflicto con la aceptación de la economía de opción que supone el desarrollo de una actividad profesional a través de una forma societaria, máxime en el caso en el que la prestación de servicios socio-sociedad, resulte ser una operación interior al ser ambas partes residentes en territorio español. En este supuesto, no habría lugar a ningún desplazamiento de tributación a otros territorios con regímenes más favorables, por lo que no podría darse una situación de elusión fiscal. En esos casos, si lo que el legislador pretende evitar son los “dividendos encubiertos” a través del establecimiento de una remuneración al socio exageradamente alta (que supondría tributación en el socio pero también gasto deducible en sede de la sociedad), como ya se ha indicado anteriormente, una posible solución radicaría en volver a un sistema de imputación y deducción de dividendos para eliminar la doble imposición. Y es que, de ser así, si el reparto de dividendos y el pago de una retribución tuvieran el mismo tratamiento fiscal global (en ninguno de los dos casos se produciría una doble imposición), de forma natural se reduciría el fraude y el establecimiento de retribuciones con valores fuera de mercado. Si, en otro orden de factores, lo que pretende el legislador es proteger a los socios no profesionales, que podrían verse perjudicados en caso de alterarse el importe real del reparto de dividendos mediante el mecanismo de retribuciones exageradamente altas a socios profesionales, para evitar este tipo de situaciones ya existen vías en el Derecho

mercantil y civil de protección y defensa de los socios perjudicados por este tipo de actuaciones.

## **5. Análisis crítico de los requisitos contenidos en el artículo 18.6 de la LIS**

### **5.1. Delimitación del ámbito de aplicación del precepto legal**

Previamente a analizar uno a uno los requisitos exigidos en el artículo 18.6 de la LIS, se hace necesario delimitar el ámbito de aplicación del citado precepto. Concretamente, señala el artículo que una sociedad podrá considerar que el valor convenido entre la sociedad y su socio coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan determinados requisitos. Por tanto, dos son los elementos configuradores del supuesto de hecho: que la operación vinculada consista en la prestación de servicios profesionales y que sea un socio profesional persona física quien la lleve a cabo.

Esta precisión resulta de lo más relevante puesto que, de una lectura literal del precepto parece excluirse del mismo el supuesto en que el socio de la sociedad profesional no es una persona física, sino una persona jurídica, en este caso, otra sociedad profesional. No queda, pues, claro cómo interactúa este artículo 18.6 de la LIS en el supuesto de las “cadenas” de sociedades profesionales, ya que el artículo no especifica si la participación del socio profesional en la sociedad profesional puede ser tanto directa como indirecta, a efectos de la aplicación del mismo.

En este sentido, varios autores, entre ellos, FALCON Y TELLA<sup>355</sup>, sostienen que la presunción del artículo 18.6 de la LIS, anteriormente contenida en el

---

<sup>355</sup> FALCÓN Y TELLA, *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009, pág.11

artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, también debería ser aplicable a estos supuestos siempre y cuando no se desvirtúe el cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma en relación a la sociedad profesional de segundo nivel (la sociedad que factura los servicios profesionales a los clientes finales) y en relación a los socios personas físicas que tendrían la participación directa en las sociedades profesionales de primer nivel (que facturan a la sociedad de segundo nivel) y, a través de éstas últimas, la participación indirecta en la sociedad profesional de segundo nivel. Como señala el autor, lo esencial en este caso, sería que la “cadena” de sociedades profesionales no contribuya a diluir los requisitos exigidos, especialmente aquellos exigidos a los socios persona física, y en concreto el relativo a la imputación en su IRPF de, como mínimo, el 75% del resultado obtenido por la sociedad profesional de segundo nivel (requisito que se detallará más adelante). En otras palabras, si bien podría ser de aplicación el artículo 18.6 de la LIS al caso de las “cadenas” de sociedades profesionales, lo que no procedería sería entender que los requisitos que el precepto exige respecto de los socios profesionales personas físicas, pudieran simplemente cumplirse en sede de las sociedades profesionales de primer nivel, siendo a todas luces necesario que se cumplan en sede de los socios profesionales personas físicas.

En caso de que fuera así, se abre otra cuestión que vale la pena considerar, y es que, en el supuesto planteado, dos son las operaciones vinculadas que se estarían llevando a cabo:

- a) La prestación de servicios profesionales por parte de los socios profesionales a las sociedades profesionales de primer nivel
- b) La prestación de servicios profesionales por parte de las sociedades profesionales de primer nivel a la sociedad profesional de segundo nivel

Siendo así, y en caso de que se cumplieran los requisitos del artículo 18.6 de la LIS exigidos en sede de los socios persona física y en sede de la sociedad de segundo nivel, ¿a qué operación vinculada debería resultar aplicable la



presunción?, ¿a la que tiene lugar entre los socios profesionales personas físicas y las sociedades profesionales de primer nivel; a la que tiene lugar entre las sociedades profesionales de primer nivel y la sociedad profesional de segundo nivel; o a ambas operaciones?

El criterio interpretativo que ha estado empleando al respecto la Administración Tributaria, es efectuar una interpretación literal del precepto, y entender que éste únicamente aplica a la operación entre socio profesional persona física y sociedad profesional en la que el socio participe de forma directa.<sup>356</sup> Ello supone que la presunción quedaría reservada para la prestación de servicios profesionales por parte de los socios profesionales personas físicas a las sociedades profesionales de primer nivel, siempre y cuando se cumplieran en sede de unos y otras los requisitos establecidos en la norma.

De este modo, según el criterio de la Administración Tributaria, la prestación de servicios profesionales de las sociedades profesionales de primer nivel a la sociedad profesional de segundo nivel no podría acogerse a la presunción del artículo 18.6 de la LIS, puesto que incluso en caso de cumplirse los requisitos exigidos por el precepto, escaparía del ámbito de aplicación del artículo al tratarse de una operación entre personas jurídicas. En este sentido, y de conformidad con este criterio, a efectos de valorar a mercado la operación vinculada<sup>357</sup> consistente en la prestación de servicios profesionales entre sociedades profesionales, se deberá acudir a los métodos de valoración descritos en el artículo 18.4 de la LIS, de difícil aplicación al caso que nos ocupa.<sup>358</sup>

---

<sup>356</sup> En este sentido se pronuncia la DGT en su consulta vinculante nº V2625-11, de fecha 3 de noviembre de 2011.

<sup>357</sup> La operación se calificaría como una operación vinculada en virtud del artículo 18.2.d) de la LIS que determina la existencia de vinculación entre dos entidades que pertenezcan a un grupo, entendiéndose que existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

<sup>358</sup> Véase lo indicado al respecto en el apartado 3.5 del presente capítulo. A mayor abundamiento, señalar que el caso de las sociedades profesionales “interpuestas” tal como las denomina la Administración Tributaria, en la práctica está siendo objeto de regularización en concepto de simulación, tal como se expone en mayor detalle en el capítulo cuarto del presente trabajo.

La postura administrativa resulta, en mi humilde opinión, más que cuestionable puesto que excluir del ámbito de aplicación de la presunción del artículo 18.6 de la LIS a las prestaciones de servicios profesionales entre sociedades, parece implicar que en caso de que la actividad profesional se lleve a cabo por una sociedad, ésta deja de ser profesional, dándole el mismo trato que a una sociedad con actividad empresarial. Ello es incoherente con la LSP que en su artículo 2 contempla la posibilidad de que una sociedad profesional pueda desarrollar una actividad profesional a través de la participación en otra sociedad profesional. Asimismo, es incoherente con el criterio de la propia Administración Tributaria, que ha reconocido que el que una persona jurídica desarrolle una actividad profesional no implica que dicha actividad deje de calificarse como profesional<sup>359</sup>.

Por tanto, si se acepta que una sociedad pueda desarrollar una actividad profesional, y si la supuesta finalidad de la presunción del artículo 18.6 de la LIS es facilitar la valoración a mercado de los servicios profesionales entre partes vinculadas, dada la complejidad a la hora de establecer comparables en el caso de las actividades profesionales, ¿por qué no se puede aplicar al caso de los servicios profesionales prestados entre sociedades si la actividad sigue siendo profesional?, ¿Tal vez porque en realidad la verdadera finalidad de la presunción sea evitar la economía de opción que supone el diferencial de tipos del IS y del IRPF, cosa que no sucede en el caso de prestaciones de servicios entre sociedades vinculadas al tributar ambas partes al tipo fijo del IS?

Y es que, aunque a priori el artículo 18.6 de la LIS se presenta como un privilegio para los socios profesionales personas físicas que presten servicios profesionales a su sociedad, puesto que establece una presunción *iuris et de iure* en virtud de la cual la contraprestación pactada por dichos servicios se presume de mercado, cierto es, que desde mi punto de vista y coincidiendo con

---

<sup>359</sup> Véase lo expuesto al respecto en el capítulo primero.

lo ya apuntado por parte de la doctrina<sup>360</sup>, los requisitos que se exigen para la aplicación de dicha presunción, convierten el citado precepto en una medida antielusión y en una vuelta a un “pseudo-régimen de transparencia fiscal” al obligar al socio profesional persona física a imputar en su IRPF la mayor parte del resultado obtenido por la sociedad, con el consecuente impacto fiscal que ello conlleva para el socio.

A efectos de ahondar en esta idea, y fundamentar jurídicamente la afirmación efectuada, procede realizar un exhaustivo análisis de los requisitos exigidos en el artículo 18.6 de la LIS que, como se verá a continuación, plantean más de una duda en cuanto a su interpretación y aplicación práctica.

Siguiendo la acertada sistematización de SÁNCHEZ HUETE<sup>361</sup>, cabe clasificar los requisitos contenidos en el artículo 18.6 de la LIS en dos grandes grupos:

- Requisitos de carácter genérico, en los que se comprenden tanto los requisitos que se refieren a la sociedad, como los requisitos que se refieren al conjunto global de las retribuciones satisfechas a los socios personas físicas, y cuyo incumplimiento supondría que ningún socio pudiera justificar que la retribución pactada es acorde con el valor de mercado.
- Requisitos de carácter particular, siendo éstos los relativos a la retribución concreta de cada uno de los socios personas físicas, y cuyo incumplimiento no condiciona a que el resto de socios pueda justificar que las retribuciones pactadas sean acordes con el valor de mercado.

---

<sup>360</sup> Entre otros destacan FALCÓN Y TELLA, *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009, págs. 7-11; SÁNCHEZ HUETE, *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos*, 2010, págs. 41-64; y GARCÍA NOVOA, *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, págs. 116 – 119.

<sup>361</sup> SÁNCHEZ HUETE, *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. desenfoques y efectos*, 2010, págs. 41-64.

## 5.2. Requisitos genéricos relativos a la sociedad profesional

En relación a la sociedad profesional, el artículo 18.6 de la LIS en su letra a) establece dos condicionantes para que resulte de aplicación la presunción *iuris et de iure* de valor de mercado al servicio prestado por el socio a la sociedad.

1. **En primer lugar, se exige que más del 75 por ciento de los ingresos del ejercicio obtenidos por la sociedad procedan del desarrollo de actividades profesionales.**

### ***a) La condición profesional del socio***

La configuración de este requisito comporta que la calificación de la sociedad como “profesional” a efectos tributarios venga determinada, no por remisión a la normativa mercantil, concretamente a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, sino a la realidad económica y a la composición de los ingresos obtenidos por la sociedad.<sup>362</sup>

En este sentido, resulta más relevante la condición de profesional del socio que presta los servicios que de la sociedad profesional, a la que sólo se le exigen condicionantes básicamente económicos. En comparación con la legislación mercantil, ello supone ampliar el alcance de la norma contenida en el artículo 18.6 de la LIS, al abrir la posibilidad de que se aplique a sociedades que mercantilmente no tienen la condición de profesionales de conformidad con la Ley 2/2007. Podría pues, aplicarse también a sociedades de intermediación y sociedades de medios.<sup>363</sup>

---

<sup>362</sup> La intención de legislador tributario es clara en este caso, puesto que no se debe olvidar que la redacción del artículo 16.6 del RIS, predecesor del actual artículo 18.6 de la LIS, se introdujo en virtud del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, cuya entrada en vigor fue posterior a la de la Ley 2/2007, de 15 de marzo.

<sup>363</sup> Para más información ver SÁNCHEZ HUETE, *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. desenfoces y efectos*, 2010, pág. 55. También FALCON Y TELLA, *Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio*, 2009, pág. 9

Recuérdese que éstas se diferenciarían de la “sociedad profesional” en términos mercantiles<sup>364</sup>. La sociedad de medios tiene por objeto compartir infraestructura y distribuir costes. La sociedad de intermediación sirve de canalización o comunicación entre el cliente y el profesional que efectivamente presta el servicio. En cambio, la sociedad profesional, tal como la define la LSP en su Exposición de motivos es una sociedad externa a la que se imputa el ejercicio de actividades profesionales<sup>365</sup>, que realiza por su cuenta y bajo su razón social, atribuyéndosele los derechos y obligaciones derivadas de dicho ejercicio.<sup>366</sup>

Frente a ello, la normativa tributaria, lejos de contemplar estas diferencias, únicamente exige para considerar a la sociedad como profesional, a efectos de la aplicación de la presunción, que más del 75% de sus ingresos provengan de una actividad profesional, con independencia de que a efectos mercantiles le resulte o no de aplicación la LSP.

Así pues, una vez más, se pone de manifiesto que en sede de sociedades profesionales la calificación de carácter tributario no es coincidente con la calificación mercantil.

---

<sup>364</sup> Véase lo señalado al respecto en el apartado 3.2 del capítulo primero del presente trabajo.

<sup>365</sup> A estos efectos, tal como señala YANES YANES, por actividades profesionales debe entenderse “[a]quellas actividades profesionales cuyo ejercicio exige, además del correspondiente título académico (universitario oficial) o administrativo (profesional), la pertenencia obligatoria al respectivo Colegio Profesional como estructura corporativa encargada de la ordenación y disciplina de la actividad misma”. YANES YANES, P., *Comentario a la Ley de Sociedades Profesionales*, 2007, págs. 30 -31

<sup>366</sup> Para más información ver CARBALLO CASADO, *Ley 2/2007 de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Tributación de las sociedades profesionales*. La Notaria, Nº. 40, 1, 2007, págs. 75-77

## ***b) Integración del concepto “ingresos profesionales”***

Adicionalmente a lo ya comentado, el requisito de la actividad profesional como fuente de más del 75% de los ingresos obtenidos por la sociedad<sup>367</sup> plantea varias dudas interpretativas en cuanto a su cómputo: ¿Qué debe entenderse por “ingresos del ejercicio” a efectos del citado límite?, ¿Debe considerarse el importe neto de la cifra de negocios o el precepto se refiere al importe total de ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias?

La cuestión no es baladí ya que en caso de entender que “ingresos del ejercicio” se refiere al importe neto de la cifra de negocios, el importe a considerar sería básicamente el resultante de sumar las ventas y prestaciones de servicios facturadas durante el ejercicio por la sociedad. Es más, a estos efectos, cabe precisar que la forma de cálculo del “importe neto de la cifra de negocios” se contiene en la normativa contable, a la que cabría remitirse puesto que la normativa fiscal no se pronuncia de forma expresa al respecto. En este sentido, el Plan General Contable (aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), establece concretamente que el importe neto de la cifra de negocios se calcula restando al importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos fruto de las actividades habituales de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y otras reducciones sobre las ventas) y el del IVA y otros impuestos directamente relacionados con las ventas, que sean objeto de repercusión.<sup>368</sup>

Por el contrario, en caso de estimar que por “ingresos del ejercicio”, el precepto se refiere al importe total de ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias, se debería tener en cuenta en el cómputo otro tipo de

---

<sup>367</sup> Del literal de la norma debe interpretarse que si los ingresos del ejercicio procedentes del desarrollo de actividades profesionales, respecto del total ingresos obtenidos por la sociedad, suponen un porcentaje igual o inferior al 75% no procedería la aplicación del precepto.

<sup>368</sup> Norma 11ª de elaboración de las Cuentas Anuales.

ingresos tales como son los ingresos financieros, el exceso de provisiones, otros ingresos de explotación, beneficios procedentes de activos no corrientes e ingresos excepcionales... etc.<sup>369</sup>

La norma no es clara en este aspecto y no precisa qué interpretar en cuanto al término “ingresos del ejercicio”.

Sin embargo, y con ánimo de aclarar la interpretación que debe hacerse del término en este sentido, cabe señalar que este requisito no es nuevo y que debería resultar familiar al obligado tributario puesto que se trata del mismo requisito que se preveía tanto en la anterior normativa relativa a valoración de operaciones vinculadas en sociedades profesionales, contenida en el artículo 16.7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como en el antiguo y actualmente derogado régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 75 de la misma ley.

En la redacción del artículo 16.7 de la Ley 43/1995, a efectos de considerar que la valoración del servicio prestado era de mercado, recordemos que se exigía que una parte relevante de los ingresos obtenidos por la sociedad en el ejercicio debían proceder del ejercicio de la actividad profesional, aunque en ese caso el porcentaje mínimo exigido era inferior: más del 50% de los ingresos, frente a más del 75% de los ingresos que exige el actual artículo 18.6 de la LIS.

Por el contrario, el antiguo régimen de transparencia fiscal previsto en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y precisamente el artículo 75, apartado 1, letra b, de dicha norma recogía exactamente el mismo porcentaje mínimo de ingresos que exige el actual artículo 18.6 de la LIS, obtenidos por la sociedad a lo largo del

---

<sup>369</sup> Para más información al respecto ver GÓNZALEZ LORENTE y CALDERÓN PATIER, *Efectos de la valoración de las operaciones vinculadas en las sociedades profesionales*, 2010.

ejercicio y que debían proceder necesariamente de la realización de actividades profesionales.<sup>370</sup>

Resulta interesante apuntar la diferencia de porcentaje exigido en el artículo 16.7 (a efectos de operaciones vinculadas) y en el artículo 75 (a efectos de transparencia fiscal) en la misma Ley 43/1995. Y más interesante resulta aún apuntar que el actual artículo 18.6 de la LIS, previsto en sede de valoración de operaciones vinculadas, recoge el porcentaje mínimo previsto en la Ley 43/1995 para el caso de la transparencia fiscal y no el previsto para el caso de la valoración de operaciones vinculadas en sede de sociedades profesionales, aplicando por tanto, un criterio empleado en un régimen tributario contemplado como medida anti-fraude. Ello no es sino una prueba más de que el legislador, al redactar el régimen previsto en el artículo 18.6 de la LIS ha tenido en mente la “re-implantación” de un sistema de prevención de fraude fiscal para sociedades profesionales, como lo era la transparencia fiscal, y no el establecer una regla de valoración de operaciones vinculadas entre socio profesional persona física y sociedad profesional.<sup>371</sup>

Dicho lo cual, y partiendo de la base de que el requisito relativo a que más del 75% de los ingresos obtenidos por la sociedad debía proceder de la actividad profesional ya se exigía en la regulación del régimen de transparencia fiscal, en idéntico sentido al que se exige en el artículo 18.6 de la LIS, consideramos extrapolables a la interpretación del citado

---

<sup>370</sup> Concretamente señalaba el artículo 75.1.b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (vigente hasta el 1 de enero de 2003), que: “*Las sociedades en que más del 75 % de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 % de los beneficios de aquéllas.*”

<sup>371</sup> Ahondado en esta reflexión, sería pertinente cuestionar, tal como apunta parte de la doctrina, la procedencia de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas (previsto inicialmente para supuestos internacionales de deslocalización de beneficios) a operaciones interiores en los que dicho régimen se convierte en un mecanismo de prevención del fraude.



requisito las siguientes consideraciones predicables del derogado régimen de transparencia fiscal<sup>372</sup>:

- ✓ Del literal de la norma resulta claro que será necesario que la sociedad realice actividades profesionales pero no se excluye la posibilidad de que realice otro tipo de actividades (por ejemplo, empresariales) siempre y cuando los ingresos que procedan de las actividades no profesionales sean inferiores al 25% del total ingreso del ejercicio.
- ✓ En aras a determinar los ingresos que deben considerarse en el cómputo, procede remitirse a la normativa contable. En este sentido, el concepto “ingresos” considerado a efectos del cómputo para valorar la sujeción al régimen de transparencia fiscal de las sociedades profesionales, era el recogido en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad vigente hasta el 1 de enero de 2008, y concretamente en su Norma de Valoración 18ª.

Siendo así, y considerando que dicho precepto recogía una redacción similar a lo que establece el actual Plan General Contable (aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) en cuanto al cómputo del importe neto de la cifra de negocios, puesto que también consideraba que el importe de las ventas no debía incluir descuentos, impuestos, ni gastos inherentes a las ventas; no parece descabellado considerar que el término “ingresos del ejercicio” pueda entenderse como el importe neto de la cifra de negocios, a efectos del cómputo del requisito exigido en el artículo 18.6 de la LIS.<sup>373</sup>

---

<sup>372</sup> Véase lo comentado en el apartado 2.3.2 del presente capítulo.

<sup>373</sup> Es más, ello guardaría coherencia con la regulación existente en materia del IS, en la que el importe neto de la cifra de negocios resulta un parámetro empleado para determinar la aplicación de regímenes como por ejemplo, el régimen de empresas de reducida dimensión, al que, precisamente se refería el antiguo artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que exigía para su aplicación que la sociedad profesional fuese una de las entidades previstas en el artículo 108 del TRLIS.

- ✓ Los ingresos a considerar en el cómputo y que cumplan el porcentaje exigido deben proceder únicamente de las actividades profesionales, no siendo computables los ingresos que provengan de actividades accesorias a las profesionales u otros ingresos obtenidos por cualquier otra actividad. De hecho, así lo establecía literalmente el artículo 75.1, letra b) de la Ley 43/1995, al exigir que más del 75% de los ingresos del ejercicio procediesen de actividades profesionales.

A estos efectos, según FALCON Y TELLA<sup>374</sup> se deben excluir los rendimientos derivados de inversiones que haya realizado la sociedad, incluso aunque se hayan financiado con la renta derivada de los servicios profesionales facturados. Es decir que los ingresos a considerar, deben provenir directamente de la actividad profesional. En este sentido, a modo de ejemplo, si con los ingresos obtenidos de la actividad profesional se adquieren una serie de inmuebles para destinarlos a una actividad de arrendamiento (actividad no profesional), el ingreso por los alquileres percibidos no se debería computar.

Desde el punto de vista de la que suscribe estas líneas, el criterio esgrimido tiene todo el sentido si las inversiones que se realizan con rentas obtenidas de la actividad profesional, a su vez producen rentas pero son inversiones no afectas a la actividad profesional (sin perjuicio de que estén afectas a otra actividad distinta). Al respecto, cabe precisar que caso distinto sería sí, por ejemplo, con los ingresos obtenidos de la actividad se adquiere un inmueble que se destina a oficinas de la sociedad en las que desarrollar la actividad profesional. Si en este caso, la sociedad arrendase un despacho a un profesional colaborador de la misma, para efectuar determinados trabajos para la sociedad en el marco de la actividad profesional, y percibiera un alquiler, cabría plantear si el ingreso por alquiler debería entrar en el cómputo, puesto que se trataría de una renta que derivaría de un elemento afecto a la actividad profesional. En este caso concreto, considero que dicha renta sí que

---

<sup>374</sup> FALCÓN Y TELLA, *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009, pág. 10

tendría cabida bajo el concepto de ingresos del ejercicio procedentes de la actividad profesional, al derivar directamente de un activo afecto exclusivamente a dicha actividad.

**2. En segundo lugar, la sociedad debe contar con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad profesional.**

Este requisito, también presente en el anterior apartado 7 del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, halla la misma lógica y filosofía que la que subyacía en la anterior normativa: garantizar la realidad de la sociedad, asegurar su fundamento económico y desechar los casos de sociedades ficticias y simuladas.

Si bien la finalidad del requisito es clara, se trata de un arma de doble filo puesto que introduce como condicionante para la aplicación de la presunción *iuris et de iure* del artículo 18.6 de la LIS (al igual que sucedía con la anterior normativa), la existencia de un concepto jurídico indeterminado cual es “medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad profesional”, lo que provoca una situación de clara inseguridad jurídica a la hora de validar el cumplimiento de los requisitos para aplicar la presunción de valor de mercado.

En este sentido, y con independencia del carácter *intuito personae* propio de las actividades profesionales, la realidad del día a día muestra que habitualmente las sociedades profesionales cuentan con activos propios (a modo de ejemplo, oficinas, maquinaria especializada, instalaciones... etc) afectos al desarrollo de la actividad profesional y necesarios para la prestación de servicios llevadas a cabo por los socios profesionales.<sup>375</sup> Asimismo, suelen contar con personal asalariado o con

---

<sup>375</sup> A estos efectos me remito a las consideraciones ya expuestas en el apartado 3.2. del capítulo segundo.

contrato mercantil que contribuyen a la prestación de servicios que desarrolla el socio profesional. En este caso, sería evidente la existencia de esos “medios humanos y materiales” a los que se refiere el artículo 18.6 de la LIS.<sup>376</sup>

Con todo, este requisito no deja de estar exento de polémica puesto que señala la norma que dichos medios humanos y materiales deben ser los adecuados para el desarrollo de la actividad, quedando este extremo abierto y de libre interpretación. Y es que, en este sentido, en caso de que la Administración Tributaria considerase que los medios humanos y materiales (cuyos mínimos no se especifican en la norma) con los que cuenta la sociedad no son suficientes o adecuados para el desarrollo de la actividad, no sólo no resultaría de aplicación el artículo 18.6 de la LIS, por lo que podría cuestionar la valoración otorgada a los servicios prestados por el socio profesional persona física en términos de operaciones vinculadas, practicando la consecuente regularización y liquidaciones correspondientes, sino que incluso podría ir más allá llegando a cuestionar la existencia de la sociedad y la realidad económica de la misma, aplicando la teoría del levantamiento de velo y regularizando conforme a una simulación por parte del socio profesional persona física.

Al respecto, destaca la reflexión de GARCÍA NOVOA<sup>377</sup>, que alude a la tendencia por parte de la Administración Tributaria de efectuar

---

<sup>376</sup> De hecho, cabe precisar que al respecto señalan algunos autores, como FALCON Y TELLA, que en el concreto caso de las sociedades profesionales, el “medio” fundamental y necesario es el intelecto del profesional que presta el servicio, mientras que otros servicios o materiales pueden subcontratarse por parte de la sociedad, por lo que en este sentido, no sería necesario contar con empleados o activos afectos para considerar que la sociedad desarrolla una actividad profesional. Ello podría llegar a tener incidencia en cuanto a la calificación del rendimiento percibido por parte del socio profesional persona física en su IRPF (como ya se ha apuntado en el capítulo segundo del presente trabajo) pero no tendría porque condicionar la existencia de la sociedad ni el desarrollo de una actividad profesional a través de la misma. Para más información véase FALCON Y TELLA, *Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio*, 2009, págs. 7-13

<sup>377</sup> GARCÍA NOVOA, *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, págs. 100 – 106

regularizaciones afirmando la existencia de simulación únicamente en base a que la sociedad que se emplea para facturar los servicios profesionales no está justificada o que no es válida para prestar dichos servicios. A estos efectos, el autor critica duramente esta tendencia, últimamente habitual en la práctica, y señala que será fundamental que la Administración Tributaria pruebe la ausencia de un motivo económico válido en la sociedad.

Desde mi punto de vista, la regularización fundamentada en la simulación por falta de medios resultaría a todas luces improcedente y fuera de lugar en el supuesto analizado dado que como bien señala PONT CLEMENTE<sup>378</sup>, la simulación no puede aplicarse a quien, sin ocultar ni fingir, aplica una economía de opción lícita que suponga la elusión o reducción del pago de un tributo. Sin embargo, efectuada dicha consideración, cabe señalar que en la práctica, la Administración Tributaria ha “mal utilizado” en reiteradas ocasiones la figura de la simulación como elemento regularizador de economías de opción (aunque lícitas) indeseadas, por lo que el caso de las sociedades profesionales no estaría a salvo de esta posible amenaza.<sup>379</sup> Es pues, evidente la gran inseguridad jurídica que introduce este requisito cuyo alcance, contenido e interpretación no está claro ni se desprende del literal de la norma.

Huelga decir que es más que criticable regular una presunción, supuestamente en beneficio del contribuyente, sobre la base de un concepto jurídicamente indeterminado, ya que supone tanto como dejar

---

<sup>378</sup> Para más información ver PONT CLEMENTE, *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid 2006, páginas 190-191

<sup>379</sup> En este sentido, se pronuncia la Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria, de 26 de marzo de 2009, sobre “Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales”. En la misma línea interpretativa y de fecha 11 de mayo de 2009, las Notas emitidas por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, N° 9/09 sobre “Las posibles regularizaciones del impuesto sobre el Valor Añadido derivadas del programa 12500, Socios de sociedades profesionales” y N° 10/09 sobre “Regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas (Programa 12500)”. Al respecto, señalar que esta cuestión se aborda en mayor detalle en el capítulo cuarto del presente trabajo.

al arbitrio de la Administración Tributaria, la efectiva aplicación de la presunción.

### **5.3. Consecuencias de la derogación de los requisitos adicionales anteriormente exigibles por el Real Decreto 1777/2004**

Si bien la actual norma contenida en el artículo 18.6 de la LIS limita la exigencia de requisitos genéricos relativos a la sociedad a los dos parámetros expuestos en los párrafos anteriores, es preciso hacer mención al hecho de que su norma antecesora, contenida en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, señalaba dos requisitos adicionales que la actual norma no exige. La comparación entre el redactado de una y otra norma es relevante, puesto que las diferencias entre ambas son indicativas de cómo debe interpretarse y aplicarse la presunción del artículo 18.6 de la LIS, así como de la intención subyacente en la misma por parte del legislador.

A estos efectos los dos requisitos exigidos anteriormente en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004 y ahora obviados en el artículo 18.6 de la LIS aludían a la dimensión de la sociedad profesional que pretendía aplicar la presunción y al resultado del ejercicio obtenido por la misma:

- En cuanto a la dimensión de la sociedad, señalaba el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que la entidad debía ser una de las previstas en el artículo 108 del TRLIS. Esta remisión al TRLIS, se traducía en la exigencia de que la sociedad fuese una empresa de reducida dimensión, o dicho de otro modo, que la cifra de negocios obtenida en el periodo impositivo inmediatamente anterior (calculada conforme a los parámetros del artículo 108 del TRLIS) fuese inferior a 10 millones de euros.<sup>380</sup>

---

<sup>380</sup> De conformidad con el último redactado vigente del artículo 108 TRLIS. A estos efectos, el artículo 108 del TRLIS señalaba que cuando la entidad fuese de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referiría al primer período impositivo en que se desarrollase efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiera tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior,

Esta limitación máxima del volumen económico de la sociedad, hallaba su razón de ser en la idea del legislador de que las sociedades profesionales, con carácter general, por las propias características de las mismas, suelen ser sociedades con un volumen de negocio controlado y que difícilmente llegan a alcanzar la consideración de gran empresa, estando esta calificación reservada para sociedades con otro tipo de actividades no tan personalistas. No obstante, este planteamiento podría ser discutible puesto que dependería en todo caso de diversas variables como son las dimensiones de la sociedad profesional, la tipología de clientes, los volúmenes de facturación, el tipo de actividad profesional... etc. En este sentido, esta exigencia en cuanto a la cifra de negocios máxima, impedía a sociedades profesionales con grandes volúmenes de facturación acogerse a la presunción de valor de mercado de las prestaciones de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad.

Siendo ello así, y teniendo en cuenta que la finalidad inicial de la presunción siempre ha sido la de facilitar la valoración a mercado de una operación compleja en cuanto a la aplicación de los métodos de valoración de las operaciones vinculadas, así como dotar de mayor seguridad jurídica al contribuyente, cabía preguntarse ¿qué sentido tenía discriminar a las sociedades que podían acogerse a la presunción en base a un criterio de volumen si, con independencia de la cifra de negocios que hubiese registrado la sociedad, en cualquier caso la operación vinculada a valorar siempre sería la misma: la prestación de

---

el importe neto de la cifra de negocios se elevaría al año. Asimismo, señalaba el precepto que cuando la entidad formase parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referiría al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicaba este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encontrasen con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Las previsiones contenidas en este artículo se contienen actualmente en el artículo 101 de la LIS.

servicios profesionales por parte del socio persona física? A mi humilde modo de ver, ninguno. De ahí que, parece más que acertado, que el legislador deliberadamente haya omitido dicho requisito en el redactado del artículo 18.6 de la LIS, siendo evidente la clara intencionalidad de la omisión dado que el límite en cuanto a la cifra de negocios para las empresas de reducida dimensión sigue vigente en la actual LIS, regulándose, concretamente, en el artículo 101 de la misma.

Así pues, respecto del redactado del anterior artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el redactado del artículo 18.6 de la LIS introduce una clara mejoría: la no discriminación por volumen o dimensión de la sociedad profesional a efectos de la aplicación de la presunción. Ésta se configura, pues, como una presunción aplicable a todo tipo de sociedades profesionales.

- En cuanto al resultado del ejercicio obtenido por la sociedad, establecía el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, que él mismo, con carácter previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios, debía ser positivo.

Dicho requisito exigía a la sociedad profesional, de forma indirecta, una concreta estructura de gastos e ingresos puesto que de conformidad con lo que rezaba el precepto, y con el principio contable de correlación de ingresos y gastos, el resultado de minorar los ingresos en los gastos (sin tener en consideración el gasto que supusiera la retribución a los socios profesionales personas físicas por los servicios profesionales prestados a la sociedad) debía necesariamente ser positivo. En caso contrario, si el resultado de la sociedad era negativo, de conformidad con la literalidad del precepto, no cabía aplicar la presunción *iuris et de iure* del artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004.



Desde el punto de vista de la que suscribe estas líneas, ello implicaba que el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004 incurría en una clara discriminación ya que, pese a otorgar un supuesto privilegio fiscal a las sociedades profesionales, como es la incuestionabilidad del valor de mercado de la prestación de servicios profesionales por parte del socio, sólo daba acceso al mismo a las sociedades que obtuvieran beneficios y no a las sociedades que generasen pérdidas. Siendo ello así, cabía preguntarse: ¿qué tipo de privilegio es aquel que penaliza a la sociedad que pese a recibir servicios profesionales de sus socios personas físicas, no obtiene resultados positivos derivados de la actividad profesional desarrollada?

Piénsese en los múltiples casos de sociedades profesionales con resultados negativos que existen en la realidad cotidiana y que pueden darse fruto de distintas y diversas circunstancias; por ejemplo, porque la sociedad acaba de empezar el desarrollo de la actividad y los ingresos aún no cubren los gastos incurridos de puesta en marcha de la actividad; o bien porque se da de baja un cliente importante que implica la pérdida de una parte significativa de la facturación; o bien por un gasto extraordinario del ejercicio relativo a la actividad profesional con el que no se contaba; o debido a que el sector en el que la sociedad desarrolla su actividad profesional es inconstante e incierto y en ese ejercicio ha decaído el volumen de actividad; por razones macroeconómicas o simplemente debido a una crisis económica que azote a todos los sectores de actividad sin excepción.

Dichas sociedades, no sólo estarían en situación de pérdidas obteniendo resultados negativos sino que además se las penalizaba al no permitir que se acogieran a la presunción *iuris et de iure* artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004 que daba cobertura en tema de precios de transferencia y minimizaba el coste de gestión documental. Así pues, la necesaria obtención de resultados positivos constituía un requisito discriminatorio para aquellas sociedades profesionales con rentas bajas que generasen resultados negativos, y en las que aun así los socios

profesionales prestasen servicios y todos los ingresos derivasen de la actividad profesional. Como señala acertadamente CAAMAÑO ANIDO<sup>381</sup>, en dichos casos, se podría incluso llegar a generar situaciones absurdas y kafkianas en las que sociedades profesionales optasen por imputar ingresos irreales o renunciar a provisiones o a la contabilización de gastos con el fin de evitar arrojar un resultado negativo en el ejercicio y poder así acogerse a la protección del 16.6 del Real Decreto 1777/2004. Ello supondría incumplir varios principios contables, entre ellos, el de imagen fiel<sup>382</sup>, así como el de correlación de ingresos y gastos.

En este sentido, la actual redacción del artículo 18.6 de la LIS omite la exigencia de que el resultado del ejercicio obtenido por la sociedad sea positivo con carácter previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios. Esta importante diferencia en cuanto a la anterior redacción del artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, implica evitar supuestos de discriminación respecto de las sociedades profesionales con resultados negativos que anteriormente no hubieran podido aplicar la presunción *iuris et de iure* de valor de mercado.

A estos efectos, no hay que perder de vista que la exigencia en la anterior normativa, por parte del legislador, de que el resultado obtenido por la sociedad durante el ejercicio fuese positivo a efectos de poder aplicar la presunción del artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, estaba directamente relacionada con otro requisito contenido en el citado precepto y que sí se mantiene en el redactado del artículo 18.6 de la LIS:

---

<sup>381</sup> CAAMAÑO ANIDO, *Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas*, Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, núm 311, Núm. 12/2009, págs. 35 – 63

<sup>382</sup> Dicho principio señala que las Cuentas Anuales deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Primera Parte: Marco conceptual. Apartado 1.º *Cuentas anuales. Imagen fiel*).

la imputación de dicho resultado (en un porcentaje mínimo<sup>383</sup>) a los socios profesionales personas físicas que hayan prestado servicios a la sociedad, en concepto de retribución por los servicios prestados.<sup>384</sup>

En este sentido, pudiera pensarse que el legislador, a la hora de redactar el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, pretendió evitar que en caso de que el resultado de la sociedad fuese negativo, la obtención de resultados negativos pudiera suponer, no sólo la no tributación en la sociedad, sino además una menor tributación en el IRPF de los socios vía imputación de resultados negativos susceptibles de compensación con rendimientos positivos. Y es que, no parece que haya mayor argumento para exigir la obtención de un resultado positivo que el de evitar la imputación de resultados negativos a los socios a efectos de evitar supuestos de elusión fiscal.

Siendo ello así, resulta inevitable la comparación a estos efectos entre el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004 que exigía que el resultado (que es imputado a los socios) fuese positivo, y el régimen de transparencia fiscal que exigía la imputación a los socios de las bases imponibles positivas de la sociedad, no permitiendo de forma expresa la imputación de bases negativas, tal como se desprendía del artículo 75, apartados 2 y 3, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y ello precisamente en aras a evitar que las pérdidas de la sociedad profesional se imputasen al socio persona física con objeto de reducir su base imponible total a efectos del IRPF, logrando una menor tributación y una reducción del tipo progresivo del impuesto. Pese a que en un caso se imputan resultados y en el otro se imputaban bases imponibles, la exigencia de que unos y otras, sean y fuesen positivas parece responder a la misma finalidad, que probablemente inspiró el anterior redactado del

---

<sup>383</sup> El artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, exigía como mínimo el 85%, frente al 75% que exige el artículo 18.6 de la LIS.

<sup>384</sup> Véase el apartado siguiente del presente capítulo, en el que se analiza en mayor detalle dicho requisito.

artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, y la exigencia de un resultado previo positivo.

El hecho de que la actual redacción del artículo 18.6 de la LIS omita el requisito de resultado previo positivo, supone la superación de ese planteamiento. Y es que, a estos efectos, y como se detalla en el siguiente apartado, el artículo 18.6 de la LIS señala en su letra b) que “[...] *la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios 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.*” Del tenor literal del artículo se desprende que la exigencia por parte de la norma es garantizar un importe mínimo de las retribuciones satisfechas a los socios (en caso de haberlas), importe que se mide en función del parámetro “resultado”. En este sentido, el legislador, tal vez haya considerado innecesaria la mención a que el resultado debe ser positivo, porque parta de la base de que la imputación de resultados negativos a los socios es implantable en este supuesto ya que, a diferencia del régimen de transparencia fiscal, el artículo 18.6 de la LIS no plantea una imputación (de resultados, en este caso) sino un límite mínimo al valor de las retribuciones satisfechas a los socios. Tal vez pretende “romper” con la idea de imputación y acercarse a la de retribución. Y es que, una retribución, por definición, por concepto, no puede ser negativa. Puede pactarse y satisfacerse o no satisfacerse, pero al tratarse de una retribución, se trata de un pago por un servicio prestado, y un pago no puede ser negativo. De ahí que, pese a que no se exija que el resultado de la sociedad sea positivo, ello no comporta la posibilidad de plantear imputaciones de resultados negativos de la sociedad a los socios personas físicas. No obstante, huelga decir, que *de facto*, y aunque el literal del artículo se refiera a “retribución” en la práctica sigue comportando una imputación de resultados, tal como lo hacía el anterior artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004.

Así pues, a la luz del redactado del artículo 18.6 de la LIS, ¿qué sucedería en caso de que la sociedad obtuviese un resultado negativo derivado del desarrollo de la actividad profesional? Ello no tendría porque necesariamente implicar que se dejaran de satisfacer retribuciones a los socios profesionales, puesto que la retribución satisfecha a los socios no tendría porque estar vinculada a la obtención de resultados positivos en la sociedad fruto de la actividad profesional desarrollada. Piénsese en el siguiente supuesto: una sociedad que desarrolla dos actividades siendo una de ellas profesional y la otra no profesional. En relación a la actividad profesional, el resultado de la sociedad es negativo. Sin embargo, en relación a la otra actividad el resultado de la misma es positivo y se acuerda que con independencia del resultado negativo de la actividad profesional se retribuirá a los socios por los servicios profesionales prestados.

Siendo así, en caso de que la sociedad obtuviese un resultado negativo, ello no obstaría a la posible aplicación del artículo 18.6 de la LIS, sin embargo, en este caso, dado que cualquier retribución, por mínima que fuera, supondría en sí misma un importe superior al 75% del resultado negativo (puesto que cualquier retribución sería superior a la pérdida obtenida por la sociedad), cabe afirmar que cualquier retribución, fuese del importe que fuese, debería ser considerada a valor de mercado al cumplirse el requisitos señalado en el citado precepto. En este supuesto, debe cuestionarse hasta qué punto tendría sentido y sería eficiente la aplicación de la presunción contenida en el artículo 18.6 de la LIS.

#### **5.4. Requisitos genéricos relativos a los socios profesionales**

##### ***a) Su relación con la transparencia fiscal***

En relación al conjunto global de las retribuciones satisfechas a los socios profesionales, el artículo 18.6 de la LIS en su letra b) establece un condicionante esencial para que sea de aplicación la presunción *iuris et de iure*

de valor de mercado contenida en el precepto: “*Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la sociedad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales<sup>385</sup> por la prestación de sus servicios*”.

Dicho en otras palabras, la sociedad debe satisfacer a sus socios profesionales en concepto de retribución por sus servicios profesionales un importe como mínimo equivalente al 75% del resultado<sup>386</sup> obtenido por la sociedad, sin que entren en este cómputo las cantidades repartidas a los socios en concepto de dividendos puesto que el literal de la norma claramente habla de “retribuciones por la prestación de sus servicios” y no de utilidades derivadas de la participación en el capital de la sociedad.

Dicho requisito supone *de facto* una imputación de rentas a los socios por parte de la sociedad, y por tanto, como muchos autores ya han venido apuntando, una vuelta al régimen de transparencia fiscal aunque con algunos matices.<sup>387</sup>

Y es que, si bien el régimen de transparencia fiscal exigía una imputación obligatoria de bases imponibles positivas a los socios, el régimen del artículo 18.6 de la LIS comporta una imputación voluntaria<sup>388</sup> de resultados.

---

<sup>385</sup> A estos efectos dado que la presunción contenida en el artículo 18.6 de la LIS se refiere literalmente a los socios “*personas físicas*” que presten servicios profesionales a la sociedad, entendemos que siguiendo una interpretación que guarde coherencia con la finalidad del precepto, los requisitos relativos a los socios contenidos en el artículo, deben predicarse únicamente respecto de los socios persona física. Ello supondría que en caso de que la sociedad tuviera socios persona física y socios persona jurídica, el requisito se referiría a los socios persona física, y en su caso, a los profesionales personas físicas que a su vez fueran socios de la persona jurídica socia de la sociedad profesional.

<sup>386</sup> Siguiendo un criterio de coherencia en relación a los anteriores requisitos exigidos en la norma debe entenderse que se refiere al resultado de la actividad profesional desarrollada.

<sup>387</sup> En este sentido se pronuncia, entre otros, GARCÍA NOVOA al señalar que: “*Poner a la sociedad profesional en la tesitura de tener que repartir la mayor parte de sus beneficios constituye una recuperación oblicua del régimen de transparencia fiscal, [...]*” GARCÍA NOVOA, *La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas*, 2010, pág. 103.

<sup>388</sup> Como hemos comentado antes, el artículo 18.6 de la LIS contiene una presunción cuya aplicación es voluntaria por parte del contribuyente siempre que se cumplan los requisitos exigidos. En este sentido, es necesario tener presente las salvedades y matices que ya se han tratado en apartados anteriores en cuanto a la voluntariedad real a efectos prácticos del artículo.

Dicha precisión resulta de suma importancia puesto que, en el caso de la imputación de bases imponibles en el régimen de transparencia fiscal, éstas se determinaban conforme a la normativa reguladora del IS aplicable a la sociedad, tributo al que quedaba sujeta la misma; por el contrario, en el caso de la imputación de resultados del artículo 18.6 de la LIS, se traslada al socio el resultado contable obtenido por la sociedad, en forma de retribución por los servicios profesionales prestados. Ello origina que la base imponible sujeta a tributación correspondiente a dicha retribución, se determine en sede de cada socio, y no de la sociedad, y por tanto, de conformidad con la normativa del IRPF aplicable a cada socio, tributo al que están sujetos los socios personas físicas, sin considerar en este caso la normativa del IS.

En este sentido, y siguiendo un criterio de coherencia fiscal, dado que se imputa el resultado contable y la base imponible se determina en sede del socio profesional persona física conforme a la normativa del IRPF aplicable a cada caso concreto, debe entenderse que los gastos fiscalmente deducibles a considerar en la determinación de la base imponible del socio únicamente serán aquellos permitidos por la normativa del IRPF.

A estos efectos, el que se impute resultados y no bases imponibles, como sucedía en el régimen de transparencia fiscal, puede responder a una de las críticas que se efectuaba al citado régimen en aquellos supuestos en que el tipo marginal de gravamen del IRPF aplicable al socio persona física era inferior al tipo fijo del IS. En estos casos, el beneficio tributaba por el IS y sin embargo, no se resarcía al socio de la carga sufrida por la diferencia de tipos, lo cual resultaba incongruente, además de suponer una penalización injustificada para el socio. Tal vez, haciéndose eco de las críticas doctrinales en este sentido<sup>389</sup>, el legislador, en la redacción del anterior artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, resolvió la problemática exigiendo imputación de

---

<sup>389</sup> Para más información ver GONZALO Y GONZALEZ, *La transparencia fiscal interna, ¿remedio o estorbo?: El caso especial de las sociedades profesionales*, 2002, pág. 133

resultados y no de bases imponibles<sup>390</sup> , lo cual se mantiene en el redactado del artículo 18.6 de la LIS.

A la luz de este requisito del artículo 18.6, letra b) de la LIS, y concretamente a efectos interpretativos, se suscita una duda clara y evidente: ¿Cómo se debe calcular el resultado de la sociedad en cuanto a este concreto requisito? O dicho de otro modo, ¿Qué debe entenderse por “gasto” y qué debe entenderse por “ingreso” a efectos del cálculo del resultado al que se refiere la norma?

### ***b) Los ingresos a computar en el resultado de la sociedad***

En cuanto a los ingresos, y en aras a mantener un criterio coherente y una interpretación global y consistente del artículo 18.6 de la LIS, nos remitimos a lo ya expuesto en párrafos anteriores al efectuar el análisis del requisito relativo a que más del 75 por ciento de los ingresos del ejercicio obtenidos por la sociedad procedan del desarrollo de actividades profesionales.<sup>391</sup>

De conformidad con el criterio interpretativo aplicado a dicho requisito, cabe entender que los ingresos a considerar, a efectos de determinar el resultado del ejercicio obtenido por la sociedad, son los compuestos por las rentas que proceden exclusivamente del desarrollo de la actividad profesional. Aunque cierto es que el literal de la letra b) del artículo 18.6 de la LIS habla de “resultado” y no del “resultado de la actividad profesional”, aplicar otro criterio interpretativo supondría romper la coherencia del artículo, de ahí que quepa entender que se refiere a resultado no global sino fruto de la actividad profesional desarrollada.<sup>392</sup>

---

<sup>390</sup> Por otro lado, al imputarse en este caso resultado contable y no base imponible, se hace innecesario prever posibles casos de doble imposición en relación a dividendos a diferencia de lo que sucedía en el régimen de transparencia fiscal.

<sup>391</sup> Véase lo expuesto en el apartado 5.2 del presente capítulo.

<sup>392</sup> Discrepamos, pues, de la interpretación literal que efectúa la DGT en su consulta vinculante nº V0106-10, de fecha 25 de enero de 2010, que alude al concepto general de resultados, entendiendo que éste engloba todos los resultados de la sociedad, provengan o no de actividades profesionales. Dicha postura, por otra parte no argumentada en la consulta citada, parece responder a criterios puramente recaudatorios y no guarda coherencia con el resto de



Es más, en este sentido, cabe acudir al anterior redactado del artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004. Concretamente, en relación a los requisitos relativos a la sociedad y a la retribución mínima a imputar a los socios profesionales personas físicas por los servicios profesionales prestados, dicho precepto señalaba lo siguiente en sus letras a) y b):

*“a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y 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.*

*b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).”*

A estos efectos, resultaba coherente entender que el concepto de “resultado” al que se refería el artículo 16.6, en su letra a) y en su letra b), debía ser coincidente en ambas letras, y, en este sentido, el hecho de que dicho resultado se debiera imputar a los socios en concepto de retribución por los servicios profesionales prestados, llevaba a la lógica conclusión de que el resultado a que se refería la imputación debía ser el correspondiente a la actividad profesional desarrollada por la sociedad y en la que intervienen los socios profesionales.

---

requisitos contenidos en el precepto. Es más, a estos efectos, refuerza nuestro criterio interpretativo el hecho de que en el derogado régimen de transparencia fiscal, el literal del artículo 75.1. letra b) de la Ley 43/1995 se refería, en cuanto a los requisitos de composición de ingresos y de participación en beneficios, específicamente a los ingresos y beneficios procedentes de actividades profesionales, y no ingresos y beneficios globales. Teniendo en consideración las coincidencias en cuanto a requisitos y sistemática del régimen de transparencia y del artículo 18.6 de la LIS, no resultaría cuanto menos descabellado aplicar los criterios interpretativos consolidados por la doctrina respecto del primero a éste último.

Este mismo criterio interpretativo resulta de aplicación al actual artículo 18.6 de la LIS, y ello, con independencia de que el redactado literal de la norma no sea estrictamente idéntico al del anterior artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004.<sup>393</sup>

Considerar que el “resultado” al que se refiere la letra b) del artículo 18.6 de la LIS responde al resultado global de la sociedad, incluyendo el resultado de la actividad profesional y otros posibles resultados fruto de otras actividades no profesionales realizadas por la sociedad, es un sinsentido especialmente a la luz de la imputación establecida en el propio precepto, puesto que en ese caso sería incoherente plantear que la retribución a los socios por sus servicios profesionales deba cuantificarse en base a resultados de actividades no profesionales en las que dichos socios no hayan intervenido necesariamente.

### ***c) Los gastos a computar en el resultado de la sociedad: criterio general***

En esta línea, y siguiendo la misma lógica en cuanto a los gastos, parece razonable apuntar que debería considerarse también, a efectos de determinar el resultado, aquellos gastos necesarios relacionados con la actividad profesional desarrollada. Esta interpretación guarda coherencia con el criterio expuesto en cuanto al concepto de “ingresos” y respetaría el principio contable de correlación de ingresos y gastos, que señala que el resultado del ejercicio está constituido por los ingresos del periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos.

Llegados a este punto todo resulta lógico y razonable, y parece tener cierto “sentido común tributario”, con todo, surgen dudas y se suscita polémica doctrinal en cuanto al concepto de “gastos” a considerar en relación a la determinación del resultado del ejercicio. Y es que, ¿debe entenderse que el

---

<sup>393</sup> En este sentido, el artículo 18.6 de la LIS no alude en su letra a) al resultado del ejercicio ni se remite de forma directa en su letra b) a dicho resultado como sucedía en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004. Sin embargo, sí que menciona en su letra a) el mismo requisito en cuanto al mínimo porcentaje de ingresos que debe provenir del ejercicio de la actividad profesional. En este sentido, cabría el mismo criterio interpretativo que se aplicaba a estos efectos al anterior artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004.

artículo se refiere a gastos contables, con independencia de su tratamiento fiscal o a gastos fiscalmente deducibles?

Parte de la doctrina ha abogado por entender que los gastos a considerar deberían ser los gastos derivados del ejercicio de la actividad profesional que sean fiscalmente deducibles, de conformidad con los criterios del artículo 14 del TRLIS.<sup>394</sup> Esta interpretación puede deberse a la influencia del antiguo régimen de transparencia fiscal, en virtud del cual se imputaban a los socios las bases imponibles positivas resultantes de la aplicación de la normativa del IS vigente en el momento de la imputación, bases imponibles para cuya determinación se consideraban los gastos fiscalmente deducibles, ajustándose los no deducibles. Ello unido al hecho de que el artículo 18.6 de la LIS obliga a la imputación a los socios profesionales personas físicas, en concepto de retribución por los servicios profesionales prestados, de como mínimo el 75% del resultado obtenido por la sociedad, ha llevado a parte de la doctrina a asimilar el anterior artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, y actual artículo 18.6 de la LIS, al régimen de transparencia fiscal e interpretarlo en clave de éste último; sobretodo, habida cuenta de las similitudes y conexiones entre uno y otro a las que nos hemos ido refiriendo.

Sin embargo, el literal del artículo 18.6 de la LIS alude clara y expresamente al “resultado” y no a la base imponible, por lo que parece que la deducibilidad fiscal o no de los gastos derivados de la actividad profesional no debería ser un factor a considerar en el cómputo, siendo únicamente relevante el gasto contable derivado de la actividad profesional a efectos de determinar el resultado del ejercicio.

En esta línea se suscitan dudas en cuanto a diversos gastos, como por ejemplo las dotaciones a las amortizaciones de los activos afectos a la actividad profesional desarrollada.

---

<sup>394</sup> En este sentido, entre otros, SÁNCHEZ HUETE considera que: “Por gastos se ha de entender los deducidos de la mención del artículo 14 de la LIS, o sea, los necesarios relacionados con la actividad económica.” SÁNCHEZ HUETE, M., *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos*, 2010, págs. 41-64

Algunos autores<sup>395</sup> señalan que dado que las amortizaciones no se tratan de gastos directamente relacionados con la actividad profesional (sin perjuicio de que las dotaciones a las amortizaciones se puedan considerar gastos indirectos), dado que están reguladas en un artículo propio y distinto de la LIS (los gastos relativos a la actividad se regulan en el artículo 15 de la LIS y las amortizaciones en el artículo 12 del mismo texto normativo) y puesto que gozan de una nomenclatura y régimen de deducción propios, no procedería su inclusión como gastos a computar para la determinación del resultado del ejercicio a que se refiere el artículo 18.6 de la LIS.

Esta interpretación es cuanto menos discutible, máxime si entendemos (como indicábamos en párrafos anteriores) que en cuanto a los gastos a considerar en aras a determinar el resultado del ejercicio, no procede la remisión a su deducibilidad ni la limitación de los mismos a los señalados en el artículo 15 de la LIS, ya que el literal del artículo 18.6 de la LIS se refiere a “resultado” (y, por tanto, debe entenderse resultado contable) y no a “base imponible”.

Es más, partiendo de la base de que los gastos a considerar son los gastos contables derivados de la actividad profesional, y teniendo en consideración el principio de correlación de ingresos y gastos, tiene sentido considerar la inclusión de las amortizaciones en el concepto.

Pensemos a modo de ejemplo, en la amortización correspondiente a los inmuebles en los que se desarrolla la actividad profesional (oficinas, consultas médicas... etc.), o de los instrumentos o maquinaria necesaria para el desarrollo de la actividad profesional. La relación del gasto con la actividad y la obtención de ingresos, y por tanto, la necesidad del mismo, es evidente. Siendo así, ¿por qué no procedería tenerlo en consideración a efectos de determinar el resultado obtenido por la sociedad a que se refiere el artículo 18.6 de la LIS? ¿Por tratarse de gastos “indirectos”?

---

<sup>395</sup> SÁNCHEZ HUETE, *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoces y efectos*, 2010, págs. 41-64. En esta misma línea CALVO VÉRGEZ, *Tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales*, 2011, págs. 15-23

La “teoría de los gastos directos”, es decir, entender que sólo se computan los gastos directos y no los indirectos, carecería de sentido en este supuesto dado que en el caso de las actividades profesionales, los gastos directos más relevantes que existen serían las retribuciones a la capacidad intelectual que aplica el profesional en el desarrollo de la actividad y, en este sentido, las retribuciones a los socios por sus servicios profesionales ya quedan excluidas según el tenor literal de artículo 18.6 de la LIS a efectos de determinar el resultado obtenido. Ello da pie a pensar que en la determinación del resultado sí procedería minorar los gastos indirectos relacionados con la actividad profesional llevada a cabo.

De ahí que consideremos razonable entender que las dotaciones a las amortizaciones sí se deberían computar como gasto en el cálculo del resultado, siempre que se refieran a elementos afectos a la actividad profesional y con independencia de su régimen de deducibilidad fiscal.<sup>396</sup>

En cualquier caso, lo que sí resulta lógico y coherente, tal como señalábamos en párrafos anteriores, es considerar que los gastos a computar deben ser únicamente los derivados del desarrollo de la actividad profesional, por lo que no cabría considerar en el cómputo del resultado aquellos gastos (amortizaciones incluidas), derivados de la adquisición de elementos patrimoniales para uso personal del socio profesional persona física, no estando dichos elementos afectos a la actividad profesional. En este sentido, el uso personal de bienes propiedad de la sociedad constituiría una nueva operación vinculada que debería valorarse de forma independiente a la prestación de servicios profesionales por parte del socio.<sup>397</sup>

---

<sup>396</sup> A estos efectos, tal vez los autores que abogan por no considerarlos en el cómputo, entiendan que el 25% (como máximo) del resultado que no se imputa a los socios personas físicas, cubre los gastos indirectos; postura, ésta, de la que discrepo.

<sup>397</sup> Así se pronuncia FALCÓN Y TELLA, *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009, págs. 7-11

Es más, a estos efectos, piénsese en qué sucedería en el caso de que la sociedad satisficiera al socio profesional, por los servicios profesionales prestados, una retribución en especie consistente en el uso para fines personales del socio de elementos propiedad de la empresa. Este supuesto podría arrojar dudas en cuanto a la naturaleza del gasto que supondría la retribución en especie para la empresa y la relación del mismo con la actividad profesional desarrollada. Sin embargo, y con independencia de ello, en dicho supuesto, cabe recordar que el tenor literal del artículo 18.6 de la LIS excluiría este gasto en aras a la determinación del resultado de la sociedad a que se refiere el precepto, puesto que como señala el propio artículo, el resultado del ejercicio a considerar debe ser el obtenido por la sociedad con carácter previo a la deducción de las retribuciones (entendemos que sean dinerarias o en especie; esto es, cualquier tipo de retribución) correspondientes a los socios profesionales por la prestación de sus servicios.

Por el contrario, lo que sin duda, sí sería razonable incluir, en todo caso, como gasto a tener en consideración en la determinación del resultado, sería las retribuciones de los profesionales no socios (tanto si prestan sus servicios por cuenta ajena como si los prestan por cuenta propia) que presten servicios profesionales a la sociedad similares a los prestados por los socios. Y es que, en este caso, al no tener la condición de socios, la literalidad de precepto no se pronuncia de forma expresa acerca de su exclusión, sin embargo, es obvio que la retribución satisfecha a dichos profesionales no socios, se trataría de un gasto relacionado con la actividad profesional desarrollada por la sociedad.

Habiendo pues efectuado el análisis de los conceptos “ingresos” y “gastos” que conducen a obtener el resultado al que se refiere el artículo 18.6 de la LIS, cabe concluir que dicho resultado debería ser el obtenido exclusivamente fruto de la actividad profesional desarrollada, con independencia del resultado global de la sociedad que podría englobar resultados de otras actividades no profesionales.

En este sentido, se suscita una nueva cuestión a considerar: ¿Qué sucede con los gastos derivados de la actividad profesional y asumidos por la sociedad?

***d) Los gastos a computar en el resultado de la sociedad: el problema planteado por los gastos derivados de la actividad profesional y asumidos por la sociedad***

Tal como indicábamos en párrafos anteriores, si partimos de la idea de que el concepto “resultados” al que hace referencia el artículo 18.6 de la LIS (y precisemos que a estos efectos la norma habla de “resultado” y no de “ingreso”), se refiere a la diferencia entre los ingresos y gastos derivados exclusivamente del ejercicio de la actividad profesional (independientemente de su deducibilidad fiscal), debemos considerar que parte de esos gastos se trasladan al socio vía imputación de resultado, o dicho de otro modo, vía imputación de ingresos minorados en los gastos.<sup>398</sup>

Sin embargo, otra cuestión muy distinta es si dichos gastos trasladados al socio al imputarle parte del resultado de la sociedad deben considerarse gastos deducibles a la luz del IRPF al que está sujeto a tributación el socio profesional persona física (al fin y al cabo son gastos soportados y asumidos por la sociedad).

¿Qué sucedería en caso de que la sociedad tuviera gastos contables relacionados con la actividad profesional pero no fueran fiscalmente deducibles y debieran ser objeto de ajuste (por ejemplo, gastos reales pero de los que la sociedad no conserve documentación justificativa por haberla extraviado; o provisiones contables fiscalmente no deducibles... etc.? El socio persona física recibiría “indirectamente” los gastos al imputársele vía resultado... ¿debería “ajustar” dichos gastos, considerándolos no deducibles en su IRPF por la parte proporcional que le ha sido imputada? Ello parece de difícil gestión y control, por no decir que supondría una dificultad añadida al socio a la hora de

---

<sup>398</sup> Considerar lo contrario, llevaría a un absurdo puesto que en caso de imputar el 75% del resultado derivado de la actividad profesional realizada al socio persona física sin considerar en el cómputo del resultado los gastos derivados de la actividad en que incurra la sociedad, comportaría la tributación en el socio en sede de su IRPF, del ingreso obtenido por la sociedad en el desarrollo de la actividad profesional sin que éste pudiera deducirse los gastos derivados del ejercicio de la actividad que permanecerían en la sociedad. Huelga decir que ello sería completamente contrario al tenor literal de la norma que claramente habla de “resultado” a imputar y no de “ingreso”.

presentar su declaración del IRPF. De ahí que lo lógico sea considerar que el ajuste debería efectuarlo íntegramente la sociedad que soporta el gasto. Con todo, se trata de otro argumento más de crítica en cuanto a la imputación de resultados al socio y en cuanto a la redacción y planteamiento del artículo 18.6 de la LIS.

Llegados a este punto, en la medida en que la imputación del resultado pretende garantizar el valor de mercado del servicio prestado por el socio a la sociedad, y en la medida en que se configura como el valor de la operación vinculada, lo lógico es pensar que el resultado imputado al socio resultará el importe a consignar en su IRPF, y que por tanto no procedería imputar al socio únicamente la parte de ingresos generada por la sociedad sin imputar también los correspondientes gastos en el valor “neteado” (entendiendo por dicho término la minoración de los ingresos en el importe de los gastos) que se da al servicio prestado, ni tampoco procedería que el socio debiera hacer ajustes para no deducir gastos en que no ha incurrido pero que le han sido trasladados vía imputación de resultado. A estos efectos, es determinante que desde el punto de vista del socio, la imputación de resultados, se califique como una retribución considerándose de forma unitaria como un ingreso a efectos de su IRPF con independencia de cómo se haya llegado a calcular el importe imputado.

Siendo así, el socio integraría en su IRPF el importe de la retribución percibida, o lo que es lo mismo el resultado “neto” de la sociedad imputado, de modo que, para llegar a la base imponible tributable en IRPF se considerarían los gastos propios del socio en los que éste haya incurrido (en caso de haberlos) deducibles de conformidad con la normativa del IRPF aplicable a cada caso.

En este sentido, el abanico de gastos deducibles en IRPF dependerá de la concreta calificación de la retribución obtenida por el socio profesional, puesto que la normativa no permite la misma deducibilidad de gastos en caso de percibir rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas.<sup>399</sup>

---

<sup>399</sup> El artículo 18.6, letra b) de la LIS, se refiere a las “retribuciones por prestación de servicios”, sin entrar a precisar si dichos rendimientos deben calificarse como rendimientos de



Desde el punto de vista de la sociedad que efectúa la imputación no existe controversia alguna; el hecho de que el valor imputado a los socios se considere retribución, tal como señala la norma, tiene como consecuencia que la imputación, o dicho de otro modo, el pago de la retribución a los socios, tenga para la sociedad la consideración de gasto contable y fiscalmente deducible derivado del desarrollo de la actividad, y que la sociedad incluirá en su cuenta de explotación como gasto adicional a los ya contemplados en la determinación del resultado previo a imputar, y ello con independencia de la calificación de dicha retribución a efectos del IRPF del socio que percibe la retribución.

Aclarados estos extremos y teniendo en cuenta la controvertida y polémica redacción y planteamiento del artículo 18.6, letra b) de la LIS, afloran otro tipo de cuestiones relativas al requisito exigido en el citado precepto que merecen especial consideración y que pasamos a exponer a modo de interrogantes sobre los que reflexionar:

#### ***e) Cuestiones singulares***

- **¿Qué tiene que ver el “resultado previo” a imputar con el valor de mercado del servicio socio-sociedad? ¿A qué responde que la magnitud imputada sea el resultado de la sociedad y que dicha magnitud se equipare al valor real del servicio prestado?**

El legislador podría haber establecido otro sistema de cálculo para llegar a la presunción de valor de mercado, sin embargo opta por tomar como valor

---

actividades económicas o como rendimientos del trabajo en sede del IRPF de los socios profesionales persona física. Esta cuestión no baladí puesto que el abanico de gastos deducibles, y por tanto la forma de cuantificar el rendimiento efectivamente sujeto a tributación en el IRPF, es radicalmente distinta en un caso o en el otro. A estos efectos, me remito a lo ya expuesto en relación a este tema en el capítulo anterior dado que el literal del artículo 18.6 de la LIS no contiene ninguna aclaración adicional ni precisión que permitan determinar a estos efectos, y en el caso concreto de la presunción *iuris et de iure* contenida en el mismo, la calificación de los rendimientos por los servicios profesionales prestados, limitándose a establecer normas de cuantificación de los mismos.

mínimo el 75% del beneficio obtenido por la sociedad sin que dicha cifra necesariamente guarde relación con el valor del servicio prestado por el socio.

Imaginemos el caso de una sociedad profesional con un único socio profesional persona física y varios empleados en nómina que desarrollan la actividad profesional del día a día. Supongamos que el socio profesional no interviene en absoluto en el desarrollo de la actividad profesional y, por tanto, no presta servicios a la sociedad, limitándose a obtener dividendos de la misma. Ahora imaginemos que en un concreto periodo, el socio profesional presta un servicio puntual de asesoramiento consistente en la elaboración de un informe, al ser experto en la materia a analizar, y al exigir el cliente de la sociedad que el informe fuera elaborado por dicho socio. El socio profesional, para evitar que la sociedad pierda el cliente, presta ese servicio de forma excepcional al no ser su actividad habitual y sin prestar ningún otro servicio profesional para la sociedad en el resto del periodo. La sociedad factura al cliente 3.000 euros por el informe y obtiene al final del ejercicio un resultado neto de la actividad profesional (previo a la retribución a satisfacer al socio) por importe de 320.000 euros ¿Es lógico que para ese periodo, y a efectos de acogerse a la presunción de valor de mercado del artículo 18.6 de la LIS, ante la dificultad de encontrar un comparable para la operación vinculada descrita, se exija que se impute al socio el 75% del resultado obtenido por la sociedad, que evidentemente se habrá generado a partir de la actividad desarrollada por los empleados de la sociedad y no por la facturación del informe puntual que hizo el socio, y que supone respecto del resultado neto global un mísero 0,93%?

Si bien se trata de un ejemplo extremo, ello pone de relieve que la norma de imputación prevista no guarda ninguna relación con el valor real de mercado que pueda llegar a tener el servicio prestado por el socio a su sociedad.

Recordemos que el artículo 18.6 de la LIS exige que más del 75% de los ingresos del ejercicio de la sociedad profesional procedan del desarrollo de actividades profesionales, pero en ningún momento se exige que dichos ingresos provengan de la actividad desarrollada por los socios profesionales,

pudiendo obtenerse dichos ingresos del desarrollo de la actividad profesional por parte de profesionales empleados en la sociedad mediante contrato laboral.

En casos así, similares al ejemplo descrito, en el que el volumen y relevancia de los servicios prestados por el socio profesional persona física sean ínfimos frente al resultado del ejercicio obtenido por la sociedad al existir otros profesionales no socios que desarrollan la mayor parte de la actividad profesional, la exigencia de imputación del 75% del resultado como equiparación a una valoración de mercado deviene desproporcional e incoherente.

Sin embargo, cosa muy distinta es si se hace la lectura de este requisito de imputación de resultado, bajo la luz de la prevención del fraude fiscal. En ese caso, si partimos de la base de que el régimen previsto en el artículo 18.6 de la LIS más que un sistema de valoración de operaciones vinculadas es ante todo un mecanismo de prevención del fraude fiscal, entonces se puede intuir el sentido que el legislador pretende otorgar a la imputación de resultado al socio profesional persona física. Éste no sería otro que el evitar que se emplee la sociedad como herramienta de planificación fiscal, al concentrar los beneficios de la actividad que tributarían al tipo fijo del IS frente al tipo progresivo del IRPF al que estarían sujetos en caso de desarrollarse la actividad directamente por el socio profesional persona física.

Siendo así, no es descabellado afirmar que este requisito es ajeno a la determinación del valor de mercado y únicamente responde a establecer un sistema de imputación de los beneficios obtenidos por la sociedad a los socios sin que ello guarde relación alguna con los principios inspiradores del régimen de operaciones vinculadas.

- **¿Por qué imputar el 75% del resultado previo y no otro porcentaje? ¿A qué responde la determinación concreta del porcentaje de imputación en un 75%?**

Tal vez la determinación del porcentaje mínimo a imputar de un 75% responda a que guarda mayor coherencia con la finalidad última de esta norma anti-fraude, el optar por exigir la imputación mínima equiparable al porcentaje mínimo de ingresos que deben provenir de la actividad profesional, es decir, un 75%, tal como prevé el artículo 18.6, letra a) de la LIS. No parece haber ninguna otra razón que justifique la imputación de dicho porcentaje mínimo frente a otro.<sup>400</sup> No parece que sea una coincidencia que precisamente, el porcentaje del 75% sea también, el que se exigía en el antiguo régimen de transparencia fiscal previsto en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 75, apartado 1, letra b), en relación a los ingresos que debían proceder necesariamente de la realización de actividades profesionales.

La elección del 75% como porcentaje mínimo de imputación parece resultar de la convicción por parte del legislador de que la contribución de la sociedad *per se* al desarrollo de la actividad profesional como mucho ascendería a un 25% (con independencia de la contribución al desarrollo de la actividad que supone la prestación de servicios profesionales por parte de los socios profesionales, que se cuantificaría en ese 75%); convicción por otra parte absurda si se tiene en cuenta aquellos casos en los que la mayor parte de la actividad profesional se debe a los servicios profesionales llevados a cabo por profesionales no socios contratados por la sociedad.

---

<sup>400</sup> Nótese que en el anterior redactado contenido en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, el porcentaje de imputación exigido era del 85%, sin que dicho porcentaje ni siquiera guardase coherencia con la exigencia del porcentaje mínimo del 75% de ingresos provenientes de actividades profesionales que preveía la norma. A raíz de la modificación incorporada por la LIS, ahora como mínimo, se mantiene la coherencia con la exigencia del requisito de la letra a).

- **Teniendo en cuenta la imputación mínima del 75% a efectuar, ello implica que la sociedad sólo podrá declarar en su IS un resultado positivo máximo del 25%, ya que el porcentaje imputado (como mínimo un 75%) será gasto del ejercicio en concepto de retribución por servicios profesionales deducible para la entidad.<sup>401</sup>**

Partiendo de la idea de que lo que se imputa es resultado neto contable previo (es decir, una vez minorados los ingresos en el importe de los gastos sin considerar la retribución satisfecha a los socios por sus servicios) y no la base imponible, tal como se desprende del literal de la norma, se plantea una nueva cuestión a analizar: ¿Qué sucedería en caso de haber ajustes extracontables positivos al resultado obtenido por la sociedad al existir gasto contable fiscalmente no deducible? ¿Qué hacer en ese supuesto? ¿Se deben aplicar todos los ajustes al resultado máximo del 25% que queda pendiente de tributar en sede de la sociedad después de haber imputado el 75% y haberlo deducido en concepto de retribución a los socios por los servicios profesionales prestados; o bien la sociedad debe limitarse a aplicar los ajustes extracontables de forma proporcional?

La respuesta aquí parece clara, en la medida en que tanto los ingresos como los gastos han sido obtenidos e incurridos por parte de la sociedad íntegramente, los ajustes extracontables positivos a efectuar para determinar la base imponible del IS deben considerarse también de forma íntegra en sede de la sociedad. Lo contrario, es decir, aplicar los ajustes extracontables de forma proporcional al porcentaje resultante entre el resultado contable post-imputación de la retribución y el resultado contable previo, supondría permitir la deducibilidad de parte del gasto contable no deducible a efectos fiscales.<sup>402</sup>

---

<sup>401</sup> No cabe en este caso considerar que la sociedad no pueda deducirse dicho gasto por calificarse como utilidad al socio ya que ello sería incoherente con la calificación de rendimiento (no dividendo) que se le da a la renta satisfecha en sede del IRPF del socio persona física, y comportaría una doble tributación contraria al principio de capacidad económica.

<sup>402</sup> A efectos de ilustrar esta afirmación, véase el ejemplo numérico contenido en el Anexo II.

- **¿Cómo se debe calcular la imputación periódica a hacer a los socios profesionales durante el ejercicio (la retribución periódica a satisfacerles) si el resultado neto del mismo no se conoce hasta su cierre? ¿Acaso se tiene que dejar de retribuir a los socios profesionales hasta cerrar el ejercicio y tener certeza sobre el importe del resultado para poder cuantificar la imputación a realizar? Eso sería un completo sinsentido que resulta a todas luces implanteable.**

Partiendo de la necesaria imputación periódica a los socios, que obviamente deben cobrar durante el ejercicio por los servicios prestados (máxime en los casos en que dicha retribución sea su principal fuente de ingresos), y no mediante un único pago acumulado al final del mismo puesto que ello sería total y absolutamente inoperativo en términos de realidad económica, ¿será en cualquier caso necesario efectuar una regularización, sea la alza o a la baja, para ajustar el importe de las retribuciones satisfechas una vez conocido el resultado del ejercicio?

Parece la opción más lógica puesto que siendo evidente que los socios profesionales deben percibir remuneraciones durante el ejercicio, y siendo también evidente que el resultado neto exacto se desconoce hasta el cierre del ejercicio (salvo que milagrosamente se haya hecho una estimación “clarividente” del mismo y se hayan satisfecho las retribuciones en función de ésta), con toda seguridad con el cierre del ejercicio procederá efectuar una regularización, a la alza o a la baja, de los importes satisfechos a los socios profesionales para poder cumplir el requisito de imputación mínima del 75% del resultado neto obtenido por la sociedad. Ello añade complejidad a la gestión del día a día de la sociedad además de generar una absoluta inseguridad jurídica y económica.<sup>403</sup>

Esta dificultad añadida de gestión y control puede llevar a que el régimen no pueda aplicarse de forma efectiva salvo que se esté ante estructuras

---

<sup>403</sup> En este sentido se pronuncia CAAMAÑO ANIDO, *Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas*, 2009, págs. 35 – 63.

económicas muy sólidas con resultados muy previsibles y constantes, lo cual no es especialmente habitual en el sector profesional.

- **El requisito de imputación mínima del 75% del resultado neto de la sociedad en concepto de retribución a los socios profesionales comporta la descapitalización de la misma<sup>404</sup>, al limitar la capacidad de inversión de la misma únicamente a un importe máximo de 25% del resultado obtenido.**

La imputación de resultados a los socios impide, o cuanto menos minimiza considerablemente, las posibilidades de autofinanciación de la sociedad cuando precisamente, la autofinanciación es necesaria en cualquier tipo de actividad a desarrollar, incluida una actividad profesional, y especialmente al inicio de la misma.

Pensemos, por ejemplo, en el clarísimo caso del sector de la medicina: un grupo de médicos que deciden desarrollar su actividad de forma conjunta a través de una sociedad profesional y optan por establecer una consulta privada. Para poder desarrollar la actividad necesitarán adquirir aparatos médicos de elevado coste. Si a su vez, deben cumplir con la norma del artículo 18.6 de la LIS para evitar riesgos fiscales y poder así asegurar que los servicios prestados a la sociedad son a valor de mercado, difícilmente podrán reinvertir todos los beneficios obtenidos que son necesarios para el desarrollo de la actividad y quedaran limitados a una inversión máxima del 25% del beneficio, y ello sin tener en cuenta el efecto impositivo que minoraría aún más el porcentaje de inversión máximo del beneficio obtenido por el desarrollo de la actividad.

En este caso, la norma estaría obligando a que a los socios profesionales se les haga la imputación mínima del 75% del resultado neto, tributen en su IRPF

---

<sup>404</sup> A estos efectos, cabe recordar que la descapitalización de la sociedad era también un fenómeno que se producía con el régimen de transparencia fiscal y que fue duramente criticado por la doctrina. Véase lo comentado al respecto en el apartado 2.4 del presente capítulo.

por las rentas imputadas y posteriormente tengan que hacer aportaciones dinerarias a la sociedad (con los costes adicionales que ello comportaría; notario, registro... etc.) con el fin de dotarla de fondos para que ésta pueda acometer las inversiones necesarias para desarrollar la actividad profesional.

La situación roza lo kafkiano puesto que incluso podría comportar que, en vez de realizar una aportación dineraria, con el objetivo de ahorrar costes adicionales (tales como notario, registro... etc.) los socios profesionales optasen por efectuar un préstamo a la sociedad para que ésta se financiase, lo que supondría una nueva operación vinculada socio-sociedad que debería valorarse a mercado en cuanto al interés fijado por el préstamo, generándose un gasto financiero adicional en la sociedad que inicia su actividad. Igual de absurdo resulta que la sociedad, pese a obtener beneficios, deba acudir a financiarse a entidades bancarias ante la imposibilidad de reinvertir más beneficio obtenido que el 25% máximo que le permitiría la norma del artículo 18.6 de la LIS.

Es, por tanto, evidente que el requisito exigido por dicho precepto, no está teniendo en consideración que las sociedades profesionales, al igual que otras sociedades que desarrollan actividades empresariales, necesitan capitalizarse puesto que, a pesar de que en las actividades profesionales el intelecto o capacidad del profesional es, sin duda, el activo principal de la sociedad, no es menos cierto que también se deben incurrir en otro tipo de gastos e inversiones necesarias para el desarrollo de la actividad. En este sentido se pronuncia GARCÍA NOVOA al afirmar que *“[P]arece que se ignora la necesidad de capitalizar a la sociedades profesionales, puesto que va a ser muy difícil lograr esa capitalización si hay que repartir un volumen tan elevado de beneficios. Y, además, se imposibilita la presencia en el capital social de las sociedades de profesionales de socios capitalistas.”*<sup>405</sup>

---

<sup>405</sup> GARCÍA NOVOA, *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, págs. 116 a 119.



Siendo así, la norma está obligando a la sociedad a limitar la autofinanciación y a tener que acudir a financiación externa, sea a través de los socios o de terceros, con los consecuentes gastos adicionales que ello le supone y está impidiendo la capitalización de la sociedad. Este tipo de decisiones, de carácter económico-financiero, que son vitales para el funcionamiento de la sociedad no deberían verse condicionadas por requisitos fiscales exigidos en una norma que supuestamente pretende ofrecer un beneficio fiscal a la sociedad que se acoja a la misma.<sup>406</sup>

Es más, ello resulta contrario a lo previsto en la normativa mercantil, concretamente en la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales. En este sentido, y sin perjuicio de la precisión ya efectuada anteriormente a lo largo del presente trabajo, en cuanto a que el concepto de sociedad profesional mercantil no es extrapolable al ámbito tributario, es relevante señalar que el requisito de imputación mínima del 75% del resultado de la sociedad, que impide la capitalización de la misma, es contrario a la finalidad última del artículo 4.2. de la LSP. Dicho artículo exige que los profesionales tengan la mayoría del capital social y no tres cuartas partes del mismo, como se exigía en la anterior redacción del artículo que fue modificada por el artículo 6 de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. Esta modificación en la redacción del artículo 4.2 de la LSP respondió precisamente a la necesidad de favorecer e incentivar la entrada de socios capitalistas en las sociedades profesionales y permitir la capitalización de las mismas. De ahí que la filosofía subyacente en la normativa mercantil choque frontalmente con el requisito del artículo 18.6 de la LIS que impide la capitalización de la sociedad profesional en los términos ya expuestos.

---

<sup>406</sup> En este sentido, cabría afirmar que se trata de un requisito contrario al principio de libertad de empresa. Y ello, por cuanto que, si bien es cierto que la aplicación del artículo 18.6 de la LIS es literalmente y formalmente voluntaria, no es menos cierto que, (tal como se ha expuesto en anteriores apartados del presente trabajo) teniendo en cuenta la dificultad a la hora de valorar la operación vinculada consistente en la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física a su sociedad y las graves sanciones en caso de incumplimiento del régimen de operaciones vinculadas, podemos hablar de una “obligatoriedad práctica” de la aplicación del precepto. Es bajo esta premisa, cuando adquiere sentido la crítica que efectuamos del requisito contenido en el artículo 18.6, letra b) de la LIS, en relación a la vulneración del principio de libertad de empresa y de la economía de opción que se expone en el apartado 5.4 del capítulo quinto del presente trabajo.

- **A efectos de tratar de evitar la descapitalización de la sociedad profesional, ¿sería viable aplicar el artículo 18.6 de la LIS únicamente a efectos fiscales, y no a efectos contables?**

Ante la inevitable descapitalización de la sociedad, expuesta en los párrafos anteriores, fruto de la obligada imputación del 75% del resultado a los socios profesionales persona física en concepto de retribución, cabría plantear si a efectos de disponer de más liquidez en la sociedad para invertir y evitar la descapitalización sería posible entender que la imputación de resultado se efectúa sólo a efectos fiscales. O dicho de otro modo, que pese a cumplirse el requisito de la imputación a efectos fiscales en aras a poder acogerse al artículo 18.6 de la LIS, en realidad no se produjera ningún pago efectivo a los socios, de tal modo que no se viera afectado el flujo de caja ni la liquidez de la sociedad.

Ello sería tanto como imputar ficticiamente en el IRPF de los socios las retribuciones por valor equivalente al 75% del resultado de la sociedad, pero sin que dicho resultado contable se viera minorado, al no satisfacerse de forma real las retribuciones imputadas. Se generaría, por tanto, una tributación en sede de los socios por unas retribuciones imputadas fiscalmente pero no percibidas efectivamente.

En este supuesto, pese a que no se descapitalizaría la sociedad al no verse afectado el resultado contable, se daría un claro caso de doble imposición por la misma renta, puesto que el importe de las retribuciones imputadas tributaría en sede del IRPF de los socios y también en la sociedad, como resultado obtenido, en sede del IS, al no generarse ningún gasto por el pago de las retribuciones.

Obviamente esta doble imposición no interesaría a los socios profesionales. Para evitarla, en caso de aplicar el artículo 18.6 de la LIS sólo a efectos fiscales, se debería hacer un ajuste extracontable negativo en la sociedad para rebajar el resultado contable, que no se habría alterado al no haberse

efectuado ningún pago efectivo a los socios y no haberse contabilizado ningún gasto en tal concepto. A través de dicho ajuste extracontable negativo, se registraría en la sociedad el “gasto fiscal ficticio” que supondría la imputación de resultado en concepto de retribución a los socios, y ello a efectos de determinar la base imponible en el IS y evitar la doble tributación. De este modo en el IRPF de los socios se generaría un “ingreso fiscal ficticio” y en el IS de la sociedad “un gasto fiscal ficticio”.

Sin embargo, del redactado del artículo 18.6 de la LIS surgen dudas acerca de la posibilidad de contemplarlo únicamente a efectos fiscales, puesto que a diferencia de otros supuestos de la LIS en que se generan ajustes extracontables, el artículo 18 de la LIS no señala expresamente que el régimen de operaciones vinculadas que regula lo sea a “efectos fiscales”. Siendo así, interpretar el artículo 18.6 de la LIS únicamente a efectos fiscales y generar un ajuste extracontable negativo al resultado de la sociedad profesional de, como mínimo, el 75% del resultado previo podría entenderse como una vulneración del principio de inscripción contable. Y es que, cabe señalar que los ajustes fiscales al resultado contable proceden en la medida en que la normativa reguladora del IS determine un criterio de calificación, valoración o imputación de ingresos o gastos diferente al que se establezca en la normativa contable. Ello no se daría en este caso, en el que la norma fiscal únicamente expone cómo valorar una concreta operación vinculada a valor de mercado sin que la norma contable señale un criterio de valoración diferente.

Es más, probablemente la Administración Tributaria rechazaría esta interpretación y no aceptaría el ajuste extracontable negativo, puesto que le resultaría difícil poder comprobar si efectivamente en las declaraciones del IRPF de los socios se efectúa la imputación fiscal correspondiente. ¿Cómo podría comprobarlo sin movimientos contables que lo acrediten? Tendría que revisar las declaraciones de cada uno de los socios.

Por otra parte, se presentaría otro problema de doble imposición que no podría subsanarse mediante ajuste. Sería el caso en que la renta imputada ficticiamente a los socios y que efectivamente permaneciera en la sociedad,

finalmente no se destinase a una inversión sino que se acabase distribuyendo a los socios en concepto de dividendo. En este caso, se generaría una doble imposición en sede del IRPF ya que la renta tributaría de la siguiente manera: En el IRPF de los socios en concepto de retribución por la imputación ficticia de resultado. En el IS de la sociedad en concepto de resultado; a estos efectos para evitar la doble imposición se realizaría un ajuste extracontable negativo al resultado por el importe de la imputación ficticia. Tras acordarse la distribución del resultado, la renta tributaría en el IRPF de los socios en concepto de dividendo. Si bien es cierto, que en la sociedad mediante el ajuste extracontable negativo efectuado (que como ya se ha apuntado, sería de dudosa admisibilidad por parte de la Administración Tributaria) se habría eliminado la doble imposición en IS y en IRPF, al distribirse el dividendo y haberse efectuado la imputación ficticia del resultado en concepto de retribución a los socios se produciría una doble imposición en IRPF: la misma renta habría tributado en concepto de retribución cuando fue ficticiamente imputada y en concepto de dividendo al distribirse el resultado. ¿Qué solución cabría aplicar en este caso? Si los socios presentasen una declaración complementaria con el fin de corregir la imputación ficticia y eliminar la doble imposición en IRPF, la sociedad también debería presentar una declaración complementaria y corregir el ajuste extracontable negativo. Al efectuar estas correcciones, se estaría incumpliendo el artículo 18.6 de la LIS y se podría cuestionar el valor acordado por los servicios profesionales prestados por los socios a la sociedad. En este sentido, no parece que existiera solución posible para evitar la doble imposición y aun así cumplir con el requisito del artículo 18.6 de la LIS.

Así pues, teniendo en consideración todo lo expuesto, pese a solventar el problema de la descapitalización, no parece que esta interpretación del artículo 18.6 de la LIS únicamente a efectos fiscales, fuese viable en la práctica.

- **El requisito de imputación mínima del 75% del resultado neto de la sociedad limita la posibilidad de repartir dividendos a un importe máximo equivalente al 25% del beneficio inicialmente obtenido.**

El tener que imputar como mínimo el 75% del resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios, comporta que el resultado final que pueda ser objeto de distribución se reduzca al 25% (como máximo) del resultado inicial obtenido por la sociedad.

Imagínese el siguiente supuesto: Sociedad que desarrolla una actividad profesional con un resultado inicial de la actividad de 100.000 €. En caso de no aplicar el artículo 18.6 de la LIS la sociedad podría, en un supuesto extremo, acordar el reparto de dividendos por la totalidad del resultado inicial; esto es 100.000 €. Por el contrario, en caso de aplicar el artículo 18.6 de la LIS, la sociedad se verá obligada a imputar en concepto de retribución por servicios profesionales prestados por los socios el 75% del resultado inicial (75.000 €). Dicha retribución, que será un ingreso tributable en sede de los socios, a su vez, en sede de la sociedad se registrará como un gasto contable.<sup>407</sup> Así pues, el resultado de la sociedad tras efectuar la imputación a los socios ascenderá a 25.000 €, importe resultante de minorar el resultado inicial de 100.000 € en el importe del gasto de 75.000 € en concepto de retribución por los servicios prestados. En este supuesto, el reparto de dividendos máximo que se podría acordar sería de 25.000 € (resultado final tras haber efectuado la imputación), frente a los 100.000 € de resultado inicial de la sociedad, que se podrían repartir en caso de no aplicar el artículo 18.6 de la LIS.

Siendo así ¿qué sucede si hay socios no profesionales (por ejemplo, cónyuges o familiares de socios profesionales) que no perciben retribución por servicios profesionales sino únicamente dividendos? Con independencia del porcentaje de participación que tengan, sólo podrán percibir dividendos correspondientes

---

<sup>407</sup> Dicho gasto será, a su vez, fiscalmente deducible ya que entender lo contrario, sería incurrir claramente en un supuesto de doble imposición.

a su porcentaje de participación como máximo respecto del 25% del resultado obtenido.

Imagínese el siguiente ejemplo: Una sociedad profesional cuyo accionariado está compuesto por el Sr. X, socio profesional que presta servicios para la sociedad y que ostenta una participación en la misma del 51%; y la Sra. Z, cónyuge del Sr. X, socia capitalista, no profesional, que no presta servicios profesionales y que ostenta una participación del 49%.

En caso de cumplirse el requisito previsto en el artículo 18.6, letra b) de la LIS, y por tanto, imputarse el 75% del resultado al Sr. X en concepto de retribución por los servicios profesionales prestados, el porcentaje de beneficio a distribuir vía dividendos a los socios sería el 25% restante.

En este caso, y en cuanto a los dividendos a percibir si se optase por repartir íntegramente el 25% de resultado restante, el Sr. X tendría derecho al 12,75% (equivalente al 51% del 25% de resultado) y la Sra. Z al 12,25% (equivalente al 49% del 25%) del resultado total (tras la minoración de la retribución satisfecha al Sr. X) obtenido por la sociedad en el desarrollo de la actividad profesional.

De este modo, las percepciones económicas que recibirían cada uno de los socios serían las siguientes:

- ✓ Sr. X (que ostenta un 51% del capital social): 75% del resultado de la sociedad en forma retribución y 12,75% del resultado en forma de dividendo; por tanto, un porcentaje total del 87,75% del resultado inicial de la sociedad.
  
- ✓ Sra. Z (que ostenta un 49% del capital social): 12,25% del resultado en forma de dividendo; siendo ese el porcentaje total del resultado inicial de la sociedad que percibiría.

Ello sería incongruente con la normativa mercantil, y concretamente con el artículo 97 del TRLSC que alude a la igualdad de trato entre socios que estén

en condiciones idénticas. Teniendo en cuenta que en el ejemplo descrito todas las participaciones son de la misma clase, y por tanto confieren idénticos derechos económicos y políticos, a efectos prácticos, que no formales (puesto que es claramente distinta la naturaleza de una retribución y un dividendo), la realidad económica resultante es que debido al cumplimiento del requisito del artículo 18.6, letra b) de la LIS, que prevé la exorbitada imputación del 75% del resultado al socio profesional, se está estableciendo a favor del mismo, y de forma artificiosa, una participación preferente *de facto* en cuanto al reparto de beneficios totales de la sociedad fruto de la actividad profesional desarrollada.

### **5.5. Requisitos particulares relativos a los socios profesionales**

Tras haber analizado en profundidad los requisitos genéricos relativos a la sociedad y a la retribución del conjunto de socios profesionales, procede analizar los requisitos que afectan a la retribución individual a imputar a cada uno de los socios profesionales personas físicas por los servicios profesionales prestados. Concretamente, el artículo 18.6 de la LIS establece en su letra c) dos requisitos cuantitativos a cumplir de forma particular por cada socio profesional:

1. Que la retribución se determine en función de la contribución efectuada por los socios profesionales a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

Dicho requisito pretende establecer una relación directa entre el importe de la retribución a satisfacer a cada socio y la aportación del servicio prestado por cada socio en la consecución de los objetivos de la sociedad. De este modo, se vincula la retribución del servicio profesional a los objetivos materializados como consecuencia de dicho servicio, asegurando la realidad del mismo y procediéndose a limitar de forma indirecta el importe máximo a satisfacer individualmente a cada socio

puesto que éste deberá corresponderse con los objetivos fijados que deberán recogerse por escrito. La exigencia de que los objetivos se recojan por escrito, responde claramente a la necesidad de concretar y convertir en objetivable y comprobable, el concepto jurídico indeterminado que supone la contribución de cada socio a la buena marcha de la sociedad. Una vez más, se emplea una técnica legislativa de dudosa eficacia al condicionar la aplicación de la presunción al cumplimiento de un requisito que *a priori* se basa en un concepto jurídico indeterminado.<sup>408</sup>

2. Que la retribución no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la sociedad profesional que estén cumpliendo funciones análogas a las de los socios profesionales; o dicho en otras palabras, que la retribución individual de cada socio por sus servicios profesionales sea como mínimo un importe equivalente al múltiplo de 1,5 del salario de los trabajadores en nómina que realicen servicios profesionales similares a los prestados por los socios. En este sentido, para considerar que los servicios prestados por los asalariados son análogos a los prestados por los socios, cabe interpretar que la similitud debe predicarse no sólo de la tipología de servicios llevado a cabo sino también de su periodicidad y dedicación.

Señala el precepto que en ausencia de asalariados, la cuantía de las retribuciones a percibir individualmente por cada socio profesional no

---

<sup>408</sup> En relación a este punto, cabe precisar que la LSP en su artículo 10.2 señala que “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.” Nótese que se trata de la misma redacción contenida de forma idéntica palabra por palabra, en el artículo 18.6, letra c) número 1º de la LIS. Con todo, ello no ha de dar pie a la creencia de que el artículo 18.6 de la LIS es únicamente aplicable a sociedades profesionales acogidas a la LSP. Más bien, todo lo contrario, puesto que el redactado del artículo 18.6 de la LIS, que se encontraba ya reflejado en el artículo 16.6 del Real Decreto 1777/2004, es de fecha anterior a la entrada en vigor de la LSP.



podrá ser inferior a cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.<sup>409</sup>

En cuanto este segundo requisito, en caso de incumplimiento del mismo en sede de uno de los socios profesionales, la propia norma señala que ello no impide la aplicación de la presunción de valor de mercado del artículo 18.6 de la LIS al resto de socios profesionales, al tratarse de un requisito de carácter particular.

Sin embargo, ¿qué sentido tiene exigir que la cuantía a imputar a cada uno de los socios de forma individual no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad y que en ausencia de estos últimos, la cuantía de las retribuciones imputadas no sea inferior a cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples? ¿Por qué se establece este umbral mínimo? A diferencia del primer requisito que, como comentábamos, establecía un umbral máximo de forma indirecta al vincular la retribución individual a la consecución de objetivos concretos, en este caso se pretende, de forma directa, establecer un umbral mínimo individual de imputación.

---

<sup>409</sup> A estos efectos, nótese que la anterior redacción del artículo 16.6 del RIS exigía como requisito individual de los socios que la retribución percibida no fuese inferior a 2 veces el salario medio de los asalariados de la sociedad profesional que estén cumpliendo funciones análogas a las de los socios profesionales; y que en ausencia de asalariados, la cuantía de las retribuciones a percibir individualmente por cada socio profesional no podía ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes. El salario medio anual del conjunto de contribuyentes estaba previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en su redacción anterior a la modificación introducida por el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), y ascendía a 22.100 euros. Frente al salario medio anual, que se trata de una magnitud empleada en el ámbito tributario y que se regula en una norma tributaria, la actual redacción de la LIS opta por tomar como referencia el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples, que constituye un parámetro que se emplea como referencia para la concesión de ayudas, becas, subvenciones y subsidios de desempleo, entre otros, y que se publica anualmente a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Ello implica que la opción por el régimen sólo sea posible a partir de ese umbral mínimo de renta individual que supone el 1,5 del salario medio, lo que puede comportar que muchas pequeñas sociedades profesionales a las que inicialmente iría dirigida la presunción *iuris et de iure* de valor de mercado del artículo 18.6 de la LIS, no puedan, en la práctica, aplicarla. En este caso se produciría un claro caso de discriminación puesto que se le negaría a una sociedad el acogimiento a un régimen que proporciona seguridad en la valoración de operaciones vinculadas, únicamente por el hecho de no tener suficientes ingresos y no poder satisfacer a sus socios profesionales las retribuciones individuales mínimas exigidas por la norma.

Y es que, una vez más, del análisis de los requisitos cabe cuestionar hasta qué punto el régimen del artículo 18.6 de la LIS se basa en los principios que inspiran el régimen de operaciones vinculadas, como es el de libre competencia, o si por el contrario, lo que realmente subyace en el mismo es una finalidad de prevención del fraude. Siendo así, hallaría explicación la exigencia de un umbral mínimo de imputación particular a los socios persona física, al ser el principal objetivo el evitar que se impute menos importe al socio que tribute en IRPF a un tipo progresivo más elevado.

## **5.6. Otras cuestiones polémicas en torno al artículo 18.6 de la LIS**

### **5.6.1. Esquema**

Del análisis detallado del artículo 18.6 de la LIS y de los requisitos contenidos en el mismo a efectos de aplicar la presunción *iuris et de iure* que establece, cabe efectuar varias reflexiones o consideraciones generales en relación al citado precepto que se exponen a continuación:

### **5.6.2. Medida antifraude obligatoria *de facto***

Si bien, la pretensión del precepto es la de objetivar la determinación del valor de mercado en operaciones de difícil valoración como son los servicios profesionales entre socio profesional persona física y sociedad, sin embargo, esa finalidad inicial, queda distorsionada en la práctica. Y es que, de entrada, resulta cuestionable que se aplique el régimen de operaciones vinculadas, recogido en la normativa de la OCDE y diseñado para operaciones internacionales en las que haya deslocalización de beneficios hacia países de menor tributación, para tratar de dar solución a la valoración de una operación interior en la que no hay deslocalización de beneficios hacia otros territorios.

En esta línea se pronuncia CAAMAÑO ANIDO al señalar que el régimen de operaciones vinculadas que recoge la normativa de la OCDE se configura como un conjunto de reglas para repartir entre los distintos Estados intervinientes los puntos de conexión fiscal de las operaciones entre empresas vinculadas situadas en los mismos. Sin embargo, considera el autor que cuando el legislador español regula dicho régimen, la filosofía que lo inspira no es esa, sino que lo regula bajo una clara finalidad antifraude, lo cual tiene serias implicaciones que afectan especialmente a las operaciones interiores, y concretamente a las operaciones entre socio y sociedad incluso cuando el único Estado interviniente es el español.<sup>410</sup>

En este sentido, resulta interesante recordar que la Exposición de motivos del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que tuvo por objeto la adaptación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades a las previsiones de la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en materia de operaciones vinculadas, refleja la filosofía subyacente en la regulación del régimen de operaciones vinculadas, aplicable al caso de las sociedades profesionales, al

---

<sup>410</sup> CAAMAÑO ANIDO, *Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas*, 2009, págs. 35 – 63 (remitiéndose a su anterior publicación CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Notas a la reforma fiscal 2007, temas tributarios de actualidad*, Revista de la Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 34, 2006).

señalar en el apartado II de la Exposición de motivos que “[E]n 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[...]”.

Ello no es sino un fiel reflejo de la consideración por parte de la Administración Tributaria del régimen de operaciones vinculadas, como una regulación de prevención cuyo cumplimiento debe ser objeto de comprobación con el fin de detectar y regularizar situaciones de fraude fiscal.<sup>411</sup> No en vano el régimen de operaciones vinculadas fue introducido en la normativa del IS a través de una ley destinada a establecer “medidas para la prevención del fraude fiscal”, como bien indica su título (Ley 36/2006, de 29 de diciembre).

Y es que, tal como se ha expuesto en los anteriores apartados a lo largo del presente estudio, del análisis de cada uno de los requisitos y características del artículo 18.6 de la LIS, parece desprenderse que la finalidad última del precepto no sea tanto la de establecer una regla de valoración de los servicios profesionales prestados por los socios profesionales personas físicas a su sociedad, sino más bien el sentar un mecanismo de prevención del fraude fiscal<sup>412</sup> empleando para ello un criterio de imputación de resultados a los socios, tal como se daba en el antiguo régimen de transparencia fiscal.

Ello adquiere plena relevancia si además se considera el hecho de que, tal como se expone en apartados anteriores, el artículo 18.6 de la LIS, si bien, se

---

<sup>411</sup> Para más información véase CALVO VÉRGEZ, J., *Operaciones vinculadas y subcapitalización. Cuestiones conflictivas y supuestos prácticos*, 2011, págs. 339 – 340

<sup>412</sup> Al respecto, acertadamente señala ALONSO GÓNZALEZ: “[...] la verdad es que, en conjunto, el art. 18.6 evidencia, en sí mismo, unos rasgos que hacen muy difícil asimilarlo o ponerlo en conexión con los rasgos identificativos fundamentales del régimen de operaciones vinculadas en el IS. Como corolario de una previsión legal profundamente desacertada, resulta que, al final, los criterios sustantivos que defiende el apartado 6 del art. 18 no son compatibles con la letra y el espíritu del mismo art. 18 LIS. [...] La comparabilidad con operaciones análogas queda borrada de un plumazo del régimen de documentación de operaciones vinculadas en el art. 18.6 porque este precepto empuja a tomar en consideración magnitudes que no tienen que ver con el valor normal de mercado.” ALONSO GÓNZALEZ, L.M., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2016, pág. 123

redacta con apariencia de ser una presunción *juris tantum*, de cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, deviene a efectos prácticos una obligación *de facto* para el contribuyente al no disponer de alternativas viables para valorar a mercado la prestación de servicios entre el socio profesional persona física y su sociedad profesional. Cierto es, que la LIS ha flexibilizado los métodos de valoración contenidos en el artículo 18.4, al haber eliminado el orden prioritario entre ellos y al introducir un párrafo de cierre que faculta la aplicación de *“otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia”*. Con todo, ello no acaba de solventar el caso de las sociedades profesionales que, en aras a tener plena seguridad jurídica se ven abocadas a aplicar necesariamente el artículo 18.6 de la LIS.

Precisamente, esta “obligatoriedad *de facto*” a la que me refiero, comporta que el artículo 18.6 de la LIS, resulte una norma contraria a principios básicos como el de economía de opción o libertad de empresa. Y ello, en la medida en que, no teniendo el obligado tributario más alternativa que la aplicación de la norma, y teniendo en cuenta la exigencia en cuanto a los requisitos de la misma, se condiciona la capacidad de decisión de la sociedad en relación a la distribución del resultado, amenazándola bajo pena de regularización administrativa e imposición de sanciones desmedidas. Como bien señala SÁNCHEZ HUETE<sup>413</sup>: *“El actual régimen, si bien no levanta el velo a efectos fiscales como sucedía con la transparencia fiscal, condiciona la voluntad de la entidad bajo pena de admonición de los efectos negativos tributarios y sancionadores. En tal sentido se puede decir que la situación ha mutado pues se pasa de entidad ignorada a entidad coaccionada.”*

En este sentido, cabe señalar que en realidad lo que se está condicionando es la posibilidad del profesional persona física de poder optar lícitamente por desarrollar una actividad profesional a través de una sociedad mercantil. Dicha opción, que supone evitar la aplicación del tipo progresivo del IRPF para pasar

---

<sup>413</sup> SÁNCHEZ HUETE, *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos*, 2010, págs. 41-64.

a tributar al tipo fijo del IS, y que constituye una economía de opción lícita y “supuestamente” aceptada a partir de la supresión del régimen de transparencia fiscal<sup>414</sup>, se ve ahora cuestionada, por cuanto que al ser obligatoria *de facto* la aplicación del artículo 18.6 de la LIS, resulta obligatoria *de facto* la imputación mínima del 75% del resultado de la sociedad a los socios personas físicas tributando en su IRPF al tipo marginal, lo cual impide la economía de opción pretendida mediante el desarrollo de la actividad a través de una forma jurídica societaria.

La economía de opción, por definición, no deja sino de ser un derecho del contribuyente que la Administración Tributaria debe respetar. Sin embargo, ¿qué tipo de derecho es aquel que comporta una obligación o coste para el contribuyente que quiere ejercitarlo? Son conceptos antagónicos completamente. En este sentido, resulta cuanto menos criticable que el profesional que opte por desarrollar su actividad bajo una forma societaria y que no aplique el artículo 18.6 de la LIS (teóricamente voluntario) a efectos de valorar el servicio profesional que presta a su sociedad se vea amenazado bajo pena de regularización y sanción, a la par que desamparado al no tener un método alternativo real de valoración que pueda aplicar a su actividad, de marcado carácter *intuitio personae*.

Por otra parte, en caso de que dicho profesional (siendo consciente de que tal y como está actualmente regulada la normativa de operaciones vinculadas del artículo 18.6 de la LIS, y teniendo en cuenta que, a efectos prácticos la aplicación de la misma, por muy voluntaria que se configure a efectos legales, es casi de obligado cumplimiento), optase por aplicar el precepto, vería desvirtuada la economía de opción que supone el desarrollar una actividad

---

<sup>414</sup> En este sentido, se pronuncia FALCON Y TELLA cuando, refiriéndose a la supresión del régimen de transparencia fiscal aplicable a las sociedades profesionales, señala que: “*En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002, que suprimió el régimen de transparencia fiscal, afirma que la desaparición de dicho régimen, justificada por razones de neutralidad, pretendía la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedían de actividades profesionales, artísticas o deportivas, mientras que, a las conocidas como entidades de cartera o de mera tenencia de bienes, les resultaba de aplicación el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales, posteriormente también derogado. La evitación del tipo marginal máximo del IRPF ha pasado así a ser, también, una clara y expresa economía de opción reconocida por el legislador.*” FALCON Y TELLA, R., *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009, pág. 7.

profesional bajo una forma societaria, al verse compelido a imputar el 75% del resultado en concepto de retribución a los socios profesionales, configurándose así el artículo 18.6 de la LIS como un claro impedimento a la libertad de optar por dicha economía de opción.

Y es que, tal como se configura la presunción del artículo 18.6 de la LIS, no sólo sería contraria a la economía de opción sino también a la libertad de empresa recogida en el artículo 38 de la Constitución Española, por cuanto que la aplicación de los requisitos contenidos en el precepto, obligan a la sociedad profesional a la toma de determinadas decisiones de carácter empresarial, tales como decisiones relativas a la política de distribución de dividendos o a la política de financiación de la sociedad, sin que ésta goce de la libertad empresarial que otro tipo de sociedades, que desarrollen actividades no profesionales, disponen en estas y otras materias.

Precisamente, el artículo 38 de la Constitución Española que reconoce “la libertad de empresa en el marco de la autonomía de mercado”, ampara la libre elección de una forma individual o societaria en aras a desarrollar una actividad empresarial o profesional, y a estos efectos, el ordenamiento tributario debe ser neutral.<sup>415</sup>

En este sentido, la STS de 13 de octubre de 2010 (RJ\2010\7250) alega en el Fundamento de Derecho Quinto que *“[L]a 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, sólo tendría que acogerse al régimen general.”*

---

<sup>415</sup> Para más información GARCÍA NOVOA, C., “Régimen fiscal de las sociedades profesionales”, en VVAA *Estudios sobre sociedades profesionales: la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*, M.B. Trigo García/J. Framiñán Santas (coords.), Marcial Pons, 2009, pág. 232

Sin embargo, a mi modo de ver, la sentencia yerra en su argumento puesto que no atiende al hecho diferencial existente entre una actividad profesional y una actividad empresarial; cual es, el intelecto único e irrepetible del profesional que desarrolla la actividad, esencial para la actividad profesional, y que no es, en cambio, un elemento necesario en una actividad puramente empresarial. Ello comporta, como hemos señalado en anteriores apartados del presente trabajo, la enorme dificultad en que se encuentran las sociedades profesionales a efectos de valorar a mercado, por otros métodos distintos a la presunción del artículo 18.6 de la LIS, los servicios profesionales prestados por sus socios. Situación que no comparten sociedades que no desarrollan una actividad profesional. Si a ello se le une que, tal como se exponía anteriormente, no es cierto, a efectos prácticos, que la sociedad tenga opción para acogerse o no al régimen del artículo 18.6 de la LIS, la vulneración de la libertad de empresa es patente.

### **5.6.3. ¿Seguridad jurídica para el contribuyente o herramienta de regularización?**

La pretensión del artículo 18.6 de la LIS es la de ofrecer al contribuyente seguridad jurídica frente a posibles comprobaciones por parte de la Administración Tributaria puesto que en caso de cumplirse los requisitos previstos en el mismo, ésta no podría efectuar posteriores regularizaciones, viéndose constreñida a aceptar el valor de mercado establecido entre las partes. No en vano, estamos ante una presunción *iuris et de iure*.

Sin embargo, ello supone en realidad un arma de doble filo, puesto que la pretendida seguridad que el artículo 18.6 de la LIS pretende ofrecer al contribuyente, se torna en la práctica en una útil herramienta de regularización en manos de la Administración Tributaria para aquellos casos en los que la sociedad profesional no se haya acogido al artículo 18.6 de la LIS y trate de acreditar por otros medios un valor de mercado respecto del que discrepe la Administración.



Y es que, si bien es cierto que, de conformidad con la literalidad del precepto, la no aplicación del mismo no comporta necesariamente una regularización administrativa (al fin y al cabo, su aplicación es supuestamente voluntaria), también es cierto que la Administración Tributaria en las comprobaciones que realice en sede de socios y sociedades profesionales se encontrará con los mismos obstáculos y escollos que hemos expuesto para valorar los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad. Siendo así, desconocemos el criterio que adoptará en cada caso la Administración, sin embargo, parece evidente y es muy tentadora la posibilidad de aplicar directamente la normativa ya prevista en el artículo 18.6 de la LIS para asegurar la valoración a mercado, evitando los costes y el empleo de recursos que comportaría tener que realizar una propuesta de valoración en base a alguno de los métodos de valoración del artículo 16.4 de la LIS.

En dichos supuestos, la Administración Tributaria, podría simplemente hacer una lectura *a sensu contrario* del precepto, y sostener que el valor de mercado correcto y aceptado, debería ser el resultante del cumplimiento de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS dado que como decíamos se trata de una presunción *iuris et de iure* que obliga a la Administración. Ello significaría entender que como mínimo el 75% del resultado positivo neto de la sociedad derivado de la actividad profesional (previo a la deducción del importe correspondiente a las retribuciones satisfechas a los socios por los servicios profesionales prestados), sería el valor de mercado correcto de la operación vinculada. La tentación para la Administración, a estos efectos, es evidente por cuanto que esta postura simplificaría enormemente la tarea de la Inspección, evitando así tener que entrar a acreditar la regularización efectuada en base a valoraciones periciales de las operaciones inspeccionadas e incluso, evitando procedimientos de tasaciones periciales contradictorias.<sup>416</sup>

---

<sup>416</sup> Para más información véase GARCÍA NOVOA, *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, págs. 118-119.

Huelga decir que en caso de que se produjera una regularización por parte de la Administración Tributaria y ésta, efectivamente, aplicase el criterio de considerar el 75% del resultado de la actividad como valor de mercado por los servicios profesionales prestados por el socio persona física, si la sociedad profesional hubiera aplicado un valor inferior, obviamente la Administración efectuaría un ajuste primario bilateral<sup>417</sup> en sede del IRPF del socio a efectos de imputar más retribución, y por tanto, más base imponible tributable y, a su vez, en sede del IS de la sociedad a efectos de reconocer un gasto fiscalmente deducible en concepto de retribución satisfecha al socio por servicios profesionales.<sup>418</sup> Con todo, resulta cuanto menos criticable, desde un punto de vista jurídico, que una norma prevista como un supuesto beneficio fiscal optativo para el obligado tributario, pueda acabar aplicándose en la práctica como herramienta de regularización tributaria.

Así pues, a la vista de todo lo expuesto, cabe señalar que, si bien es evidente la necesidad de una norma específica a efectos de determinar el valor de mercado en la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física su sociedad, con el

---

<sup>417</sup> En este sentido, otra cuestión interesante a considerar es si, en caso de regularización, procedería efectuar un ajuste secundario, tal como se regula en el artículo 18.11 de la LIS. Dicho artículo establece que en aquellos casos en los que no coincida el valor acordado entre las partes con el valor de mercado de la operación vinculada, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Concretamente, el artículo señala que, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad (como sería el caso), la diferencia se calificará (en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad) como retribución de fondos propios si fuera a favor del socio, o como aportaciones del socio a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la sociedad. En el caso que se planteaba, dado que el importe regularizado supondría una diferencia a favor de la sociedad, recibiría la calificación de aportación a los fondos propios de la misma, con todas las implicaciones que ello conllevaría. Esta cuestión, de extrema relevancia, es merecedora de un estudio aparte al exigir el análisis exhaustivo del artículo 18.11 de la LIS que regula el ajuste secundario en sede de operaciones vinculadas. Dicho análisis, dada su temática y magnitud, se escapa del ámbito de estudio del presente trabajo de investigación, no obstante, para mayor información al respecto véase CENCERRADO MILLÁN, E., *Los efectos del ajuste secundario en el nuevo régimen de operaciones vinculadas*, 2007, págs. 43-82; FERRER VIDAL, D., *Las Operaciones Vinculadas: el Ajuste Secundario*, Thomson Reuters Aranzadi, 2015, págs. 242-245; y, ALONSO GÓNZALEZ, L.M., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, 2016, págs.128 – 156.

<sup>418</sup> De lo contrario se produciría un supuesto de doble imposición puesto que una misma renta estaría sujeta a tributación por partida doble: en sede de la sociedad, en IS, por la obtención de beneficios (no procediendo la deducción de ningún gasto) y en sede del socio profesional persona física, en IRPF, en concepto de rendimiento por los servicios profesionales prestados.

fin de aportar una mayor seguridad jurídica al contribuyente y facilitar el cumplimiento del régimen de operaciones vinculadas, no parece que el sistema propuesto en el artículo 18.6 de la LIS, y que pivota sobre el eje de la imputación de resultados a los socios, sea el más conveniente a estos efectos. En este sentido, sería necesario plantear un sistema de valoración que en vez de proponer una imputación de resultados, partiese de parámetros efectivamente relacionados con el valor de mercado de la prestación de servicios. O dicho en otras palabras; teniendo en cuenta que el desarrollo de actividades profesionales a través de sociedades mercantiles supone en la actualidad una economía de opción lícita y aceptada, deviene necesario, en *pro* de la lógica y de la coherencia del sistema tributario, plantear un método de valoración para la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad que se acerque más a la filosofía propia de una norma de valoración de operaciones vinculadas, y no a la filosofía propia de una medida antifraude como lo es la actual norma del artículo 18.6 de la LIS, y que se encuentra, claramente alineada con la filosofía subyacente en el antiguo régimen de transparencia fiscal.

## **6. El Acuerdo Previo de Valoración: viabilidad real en el caso de los servicios profesionales.**

### **6.1. Definición**

Siendo de imposible aplicación los métodos de valoración previstos en el artículo 18.4 de la LIS al caso de los servicios profesionales prestados por socios personas físicas a su sociedad profesional, y ante las ineficiencias que presenta el artículo 18.6 de la LIS a tal efecto, cabría considerar la posibilidad de acudir a un Acuerdo Previo de Valoración como mecanismo en fase preventiva<sup>419</sup> para resolver la compleja valoración a mercado de la operación vinculada entre socio profesional y sociedad profesional.

---

<sup>419</sup> Se excluyen del presente capítulo los supuestos de tasación pericial contradictoria, puesto que éstos se enmarcarían en el seno de un procedimiento de comprobación tributaria, en el que se estaría cuestionando el valor de mercado establecido por el contribuyente en la

El Acuerdo Previo de Valoración (también denominado APA de conformidad con las siglas de su denominación anglosajona *Advance Pricing Agreement*), constituye un sistema transaccional voluntario y previo en virtud del cual, el contribuyente puede someter a consideración de la Administración Tributaria una propuesta de valoración de una operación vinculada, con anterioridad a la realización de la misma, para que la Administración Tributaria se pronuncie acerca de la correcta valoración a mercado o no de la operación.

Esta figura, que halla su origen en la “Guía de Precios de Transferencia” de la OCDE, así como en las “Directrices para los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia” del Foro de Precios de Transferencia para la UE, y que el legislador importa al ordenamiento tributario español, se encuentra regulada en el artículo 18.9 de la LIS y en los artículos 21 a 36 del RIS en los que se desarrolla el procedimiento a seguir para la presentación y resolución del APA. En este sentido, la LIS regula varios tipos de APA: unilaterales (entre la Administración Tributaria y los contribuyentes residentes), y también bilaterales o multilaterales (entre varias Administraciones Tributarias de diferentes Estados y contribuyentes residentes en distintos países); siendo las primeras, las relevantes a efectos de la determinación del valor de mercado de la operación vinculada objeto de estudio, consistente en la prestación de servicios profesionales por parte de un socio persona física a su sociedad profesional, ambos dos residentes en territorio español.

Así pues, el APA unilateral se trata, por tanto, de una medida que pretende garantizar la seguridad jurídica del contribuyente al permitirle, preventivamente, contrastar la bondad de la valoración a mercado efectuada en relación a una concreta operación vinculada, y poder así tener la certeza de si se está incurriendo en un riesgo fiscal o no en cuanto a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas.

---

operación vinculada. A efectos del presente análisis, lo relevante es poder determinar el correcto valor de mercado de la operación con carácter previo a la comprobación tributaria, precisamente en aras a evitar riesgos fiscales.

Con todo, y sin entrar a efectuar un análisis pormenorizado de esta figura<sup>420</sup> ni tampoco del procedimiento a seguir en caso de solicitar un APA, cuestiones éstas que excederían ampliamente del objeto de estudio del presente trabajo, sí se hace necesario valorar cuanto menos si sería posible plantear el APA como una solución definitiva al caso concreto de la valoración de los servicios profesionales prestados por el socio persona física a su sociedad profesional.

En este sentido, cabe señalar que si bien el APA cuenta con múltiples beneficios, entraña también considerables inconvenientes.<sup>421</sup> Así pues, son varios los autores<sup>422</sup> que han señalado, entre otras, como principales ventajas y desventajas de los APA las que se resumen muy brevemente a continuación:

---

<sup>420</sup> Para más información véase, VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 230, 2002, págs. 41-96; GARCÍA-MONCÓ, A.M., *De nuevo sobre los llamados acuerdos previos de valoración*, Nueva fiscalidad, Nº 7, 2005, págs. 9-20; TRAPÉ VILADOMAT, M., “Acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia”, *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Javier Galán Ruiz / Manuel Gutiérrez Lousa / José Antonio Rodríguez Ondarza (coords.), 2006, págs. 307-324; LÓPEZ RIBAS, S., *Precios de transferencia: soluciones pactadas: propuestas de valoración previas*, Carta tributaria. Monografías, Nº 16, 2010, págs. 3-21; y CARBAJO VASCO, D., *Algunas consideraciones sobre los Acuerdos Previos de valoración de Precios de Transferencia, APAS, en el Ordenamiento tributario español*, Crónica tributaria, Nº 140, 2011, págs. 97-114

<sup>421</sup> En este sentido se pronuncia CARBAJO VASCO al señalar que “En cualquier caso, tampoco es bueno conceptuar los APA como una panacea para resolver la problemática de los precios de transferencia, pues son costosos, no siempre dan resultado (la AT puede rechazarlos), generan el temor (infundado) por parte de los contribuyentes de que provoquen inspecciones tributarias, los medios de la AEAT son limitados y no ve muy beneficiosos los mismos, pues detraen recursos, generalmente, de actividades inspectoras y, si tenemos en cuenta que en España no se demanda tasa alguna vinculada al procedimiento del APA, la AEAT los considera como generadores de costes y detracción de valiosos recursos humanos y materiales, sin proporcionar recaudación alguna directa, etc.” CARBAJO VASCO, D., *Algunas consideraciones sobre los Acuerdos Previos de valoración de Precios de Transferencia, APAS, en el Ordenamiento tributario español*, 2011, pág. 108

<sup>422</sup> Entre otros destacan TRAPÉ VILADOMAT, M., “Acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia”, *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, 2006, págs. 307-324; y también LÓPEZ RIBAS, S., *Precios de transferencia: soluciones pactadas: propuestas de valoración previas*, 2010, págs. 3-21

## 6.2. Ventajas

- Aporta seguridad jurídica para el contribuyente: Se dota de certeza a la valoración de la operación vinculada controvertida. Dicha certeza se extenderá durante varios periodos impositivos, sin perjuicio de las posteriores prórrogas que puedan establecerse, por lo que el contribuyente estará libre de todo riesgo fiscal a dichos efectos durante el periodo en el que el APA esté vigente.
- Se establece una colaboración entre el contribuyente y la Administración Tributaria: Durante el transcurso del procedimiento se establece un clima de confianza entre el contribuyente y la Administración Tributaria, radicalmente distinto al clima de desconfianza que impera en los procedimientos de comprobación tributaria.
- Eficacia y ahorro de costes: Evidentemente la posibilidad de resolver anticipadamente una potencial problemática en cuanto a valoración de operaciones vinculadas supone la eficiencia del APA que anticipa y evita el problema a futuro. Asimismo, ello comporta un ahorro de costes tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente, por cuanto que el APA se convierte en una alternativa para evitar regularizaciones fruto de actuaciones de comprobación por parte de la Inspección. Así pues, la Administración Tributaria evita destinar recursos a dichas actuaciones, y el contribuyente evita los costes indirectos de estar sujetos a dichas actuaciones, amén de los costes que supone la imposición de sanciones, intereses, y, en su caso, los costes asociados a la interposición de recursos.

## 6.3. Desventajas

- Complejidad procedimental: Lógicamente el proceso que comporta un APA no es sencillo ni automático. Al fin y al cabo, se trata de valorar, bajo el principio de libre competencia, operaciones que tendrán lugar a

futuro. En este sentido, el contribuyente debe presentar una propuesta que contenga una valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia. Ello, a efectos prácticos, implica para el contribuyente la necesaria aportación de la documentación detallada que debe elaborar para documentar sus operaciones vinculadas de conformidad con los artículos 15 y 16 del RIS, lo cual añade coste al procedimiento (por ejemplo, si han de intervenir asesores especializados para preparar dicha documentación).

- Miedo al uso de la información para otras finalidades: El APA, si bien, confiere certeza a la valoración de la operación vinculada sujeta a la misma, no evita posibles comprobaciones por parte de la Administración Tributaria, que puede verificar la aplicación de la misma, así como cualquier otra operación u hecho con incidencia tributaria. En este sentido, a menudo el contribuyente teme que el hecho de acogerse al APA, y por tanto, aportar toda la documentación solicitada, supone una “sobreexposición” a posibles comprobaciones tributarias, al poder emplearse para dichos fines la información facilitada a la Administración Tributaria.
- Necesidad de un modelo estable de negocio: Para que el APA realmente pueda alcanzarse y sea eficiente, a efectos prácticos es necesario que la operación respecto de la que se plantea sea una operación que se mantendrá relativamente inalterable y que se enmarca en un modelo de negocio estable. Escenarios cambiantes en cuanto a las circunstancias de la operación vinculada a analizar, no favorecen la consecución del APA e impiden su eficacia.
- Tiempos de resolución del procedimiento largos: La resolución por parte de la Administración Tributaria en este tipo de acuerdos no es inmediata, y en este sentido, el artículo 25.4 del RIS prevé que el tiempo de duración del procedimiento pueda alcanzar hasta los 6 meses,

transcurridos los cuales sin que se haya notificado resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.<sup>423</sup>

Concretamente, y en relación a la posible aplicación del sistema del APA al caso de los servicios profesionales prestados por socios personas físicas a su sociedad profesional, son varias las cuestiones que se suscitan y que comportan el tener que cuestionar la viabilidad real y práctica de esta alternativa de valoración.

En primer lugar, es de destacar que los servicios profesionales son prestados por los socios profesionales a su sociedad, generalmente, con carácter recurrente y que posiblemente variarán en función del cliente de la sociedad que lo esté demandando. Ello comporta que se trate de servicios cambiantes, en función de los parámetros de cada caso concreto, y que además están constantemente llevándose a cabo. Siendo así, el hecho de que la resolución del APA pueda llevar un periodo de tiempo de hasta 6 meses, dificulta su aplicación en situaciones recurrentes, que únicamente se podrían beneficiar de esta alternativa en caso de no ser cambiantes, lo que no es habitual en el supuesto de los servicios profesionales que se caracterizan en su día a día por ser servicios dinámicos que suelen requerir inmediatez. Ello unido a la complejidad procedimental y costes indirectos en cuanto a la documentación a preparar, hace que el APA no sea una buena opción en el caso de los servicios profesionales prestados por los socios personas físicas a su sociedad (especialmente cuando ésta es una pequeña o mediana empresa).

---

<sup>423</sup> Al respecto se pronuncian MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., al señalar que *“En el orden interno se pretende facilitar la resolución de estos problemas y evitar una posible sanción, mediante los “acuerdos previos” que faciliten dotar a las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios de seguridad y certeza jurídica. Pero, la comprobación del contenido normativo, sustantivo y procesal, de los “acuerdos previos”, refleja la obtención de la posible predicada seguridad y certeza, a costa de una indefensión indirecta del sujeto pasivo, como consecuencia de la posición dominante de los órganos de gestión-inspección tributaria, en el intenso y duradero procedimiento (Solicitud, escrito con documentación sobre valores, subsanación de ausencia o errores, tiempo de resolución, silencio negativo, ausencia de reclamaciones o recursos directos, actuación inspectora posterior, reiteración de la documentación aportada...)”* MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., *Las operaciones vinculadas. Régimen sancionador*, 2014, págs. 184 - 185



En segundo lugar, cabe precisar que el artículo 17.9 de la LIS señala que la solicitud de valoración de la operación vinculada a presentar por el contribuyente ante la Administración Tributaria, deberá acompañarse de “[u]na propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia”. A su vez, del artículo 18.1 de la LIS se desprende que el principio de libre competencia se respeta cuando una operación se valora por su valor de mercado. De ahí que, tal como ha venido señalando parte de la doctrina<sup>424</sup>, dicha precisión parece remitirse a la necesaria aplicación de alguno de los métodos previstos en el artículo 18.4 de la LIS para la determinación del valor de mercado en la propuesta a presentar a la Administración Tributaria, al ser éstos los únicos métodos válidos para fundamentar el valor de mercado de conformidad con lo señalado en el texto normativo. De hecho, el RIS en el apartado 1 de su artículo 22 “*Inicio del procedimiento*” señala, en relación a la posibilidad de los contribuyentes de solicitar un APA, que: “*La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.*”

Así pues, en la medida en que la propuesta a presentar por el contribuyente debe fundamentarse en base a la aplicación de alguno de los métodos de valoración previstos en el artículo 18.4 de la LIS, y teniendo en cuenta la imposibilidad práctica de aplicar cualquiera de dichos métodos al caso de la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad, como ya se ha expuesto anteriormente<sup>425</sup>, nos hallamos aquí ante un importante “escollo” para poder recurrir al procedimiento del APA a efectos de determinar el valor de mercado de la citada operación vinculada.

---

<sup>424</sup> Así lo considera RODRÍGUEZ ONDARZA, al señalar en relación a la propuesta a presentar por el contribuyente a la Administración Tributaria: “*Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado y, por tanto, en alguno de los métodos enumerados en el apartado 3 del artículo 16 (mercado, coste incrementado, reventa, distribución de resultados).*” RODRÍGUEZ ONDARZA, *Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España*, Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, Nº 14, 1998, pág. 44. También se pronuncia en este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, *El carácter vinculado de las operaciones de los socios con las sociedades mercantiles profesionales*, 2015, pág. 16

<sup>425</sup> Véase el apartado 3.5 del presente capítulo.

Y es que, incluso en caso de interpretar que cuando la LIS y el RIS señalan la necesidad de fundamentar la propuesta en el principio de libre competencia y de incluir una descripción del método seguido para determinar el valor de mercado, ambas normas aluden a conceptos genéricos que no necesariamente entrañan una remisión directa al artículo 18.4 de la LIS, ampliando la posibilidad de aplicar cualquier otro método o sistema en la determinación del valor de mercado, en el caso de la prestación de servicios profesionales del socio a su sociedad profesional existe un argumento por parte de la Administración Tributaria de fácil aplicación para justificar la denegación de la solicitud de valoración o para resolver la misma de forma rápida y sin entrar a analizar el caso concreto: la existencia de una previsión específica en el artículo 18.6 de la LIS que regula cómo debe valorarse tal operación para que su valor se presuma de mercado<sup>426</sup>.

Así pues, a la luz de todo ello, y desde un punto de vista práctico, ¿es realmente viable a efectos prácticos presentar un APA para valorar la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad profesional que contenga un método de valoración distinto a los contenidos en el artículo 18.4 de la LIS y distinto al contenido en el artículo 18.6 de la LIS regulado expresamente para dicha operación? *A priori*, la respuesta parece ser que no. Para el contribuyente, comporta desventajas claras que dificulta su presentación, y para la Administración Tributaria tampoco resulta un mecanismo ágil (que además le exige recursos adicionales), máxime cuando le resulta mucho más sencillo aplicar directamente el artículo 18.6 de la LIS previsto para estos supuestos. De ahí cabe concluir que el APA está en desuso en el caso de los servicios profesionales.

Así pues, y a la luz de las desventajas expuestas anteriormente, parece evidente que el APA, que de entrada podría ser un mecanismo de especial interés en el caso de la operación vinculada consistente en la prestación de

---

<sup>426</sup> En este sentido, tal como se apuntado en anteriores apartados del presente capítulo, el artículo 18.6 de la LIS se configura casi más como un método de valoración de la concreta operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad profesional, que como una presunción de valor de aplicación voluntaria.

servicios profesionales por parte del socio a su sociedad, atendiendo a la problemática de su valoración y a la poco acertada solución que plantea el artículo 18.6 de la LIS, resultará de difícil aplicación en la práctica para el caso de la prestación de servicios socio-sociedad profesional. De ahí que, nuevamente quede patente que en el caso de las sociedades profesionales, la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad no sólo plantea problemas a efectos de calificación sino también a efectos de valoración. Estos temas no están resueltos con la suficiente claridad y eficacia por la legislación tributaria, lo cual no deja de ser paradójico si se piensa que se trata de un tipo de operación habitual y muy frecuente en la práctica y que no va a dejar de darse. La inseguridad frente a este tema no sólo afecta al contribuyente sino también a la Administración Tributaria a la hora de aplicar la norma. De ahí que, como se expondrá a continuación, la tendencia en los últimos tiempos esté siendo la de regularizar estas sociedades empleando para ello incorrectamente la figura de la simulación, cuando a menudo no son sociedades simuladas sino que son sociedades reales y operativas.



**CAPÍTULO CUARTO: SOCIEDADES PROFESIONALES Y SIMULACIÓN.**



## **1. Planteamiento de la problemática**

Tras haber expuesto en los anteriores capítulos del presente trabajo, las problemáticas legislativas que presentan las sociedades profesionales en el ámbito tributario, y concretamente, los conflictos que surgen en torno a la relación que se establece entre el socio profesional persona física y la sociedad profesional en la que participa, procede ahora exponer las consecuencias a efectos prácticos que se dan fruto de las lagunas legislativas anteriormente comentadas, siendo aquí cuando adquiere singular protagonismo el instituto de la simulación.

Y es que, a raíz de no disponer de una normativa de clara interpretación en cuanto a la calificación y la valoración de las rentas a percibir por el socio profesional persona física que presta servicios profesionales a su sociedad, no sólo el contribuyente se encuentra ante la dificultad de adecuarse a la normativa vigente, sino que también la Administración Tributaria se encuentra ante la dificultad de regularizar correctamente las situaciones de fraude fiscal en las que se emplean sociedades profesionales. Frente a la aplicación del régimen de transparencia fiscal, claramente orientado a evitar dichas situaciones de fraude y cuyo control por parte de la Administración Tributaria era más fácil de llevar a cabo, la actual economía de opción ligada a la normativa de operaciones vinculadas de la LIS y al tercer párrafo del artículo 27 de la LIRPF (con las lagunas e incoherencias que presentan ambas normativas), dificultan la labor de la Administración Tributaria, que, quizá más a menudo de lo que debería, aboga por no tratar de aplicar dichas normativas y por regularizar los casos de fraude fiscal en el que medien sociedades profesionales a través de la socorrida figura de la simulación. Ello, que se explica desde un punto de vista de practicidad por parte de la Administración Tributaria, no se justifica en aquellos casos en los que es evidente la existencia real de la sociedad profesional, siendo únicamente cuestionable la valoración de los servicios efectivamente prestados por el socio profesional persona física a la misma. En dichos casos, la sistemática aplicación de la simulación por parte de la Administración Tributaria resulta del todo cuestionable por cuanto

que la regularización con base en la existencia de simulación entraña unas consecuencias tributarias muy distintas a la regularización con base a una incorrecta aplicación de la normativa propia de las operaciones vinculadas, tal como se expondrá en el presente capítulo, dando por tanto pie a situaciones de injusticia y desproporción en las regularizaciones practicadas por parte de la Administración.

## **2. El concepto de “simulación” y su evolución normativa**

### **2.1. Configuración jurídica. Antecedentes históricos.**

Con carácter previo al análisis de la aplicación por parte de la Administración Tributaria de la figura de la simulación a los supuestos de prestación de servicios profesionales por parte de un socio persona física a su sociedad, deviene necesario, comentar brevemente cómo se configura esta institución tributaria y cuál ha sido su evolución normativa hasta su actual regulación.

Desde un punto de vista estrictamente dogmático debemos diferenciar entre economía de opción, fraude de ley *-frau legis-* y simulación. Según la doctrina más tradicional,<sup>427</sup> las dos primeras instituciones citadas divergen en que mientras la economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, el *frau legis* sí que provoca un atentado contra el espíritu de la ley. Ahora bien, estas dos instituciones tienen en común la concordancia entre lo formalizado y la realidad, cosa en la que precisamente se distinguen de la simulación donde la realidad no se ajusta a lo querido por las partes.

Desde un punto de vista positivo, y sin ánimo de efectuar un extenso examen de esta cuestión, puesto que no es ese el objeto del presente trabajo de

---

<sup>427</sup> Seguimos en este punto la exposición que al respecto hace PAGÈS I GALTÉS, J., *Ingeniería fiscal inmobiliaria: concepto y supuestos prácticos*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 221-222, 2001, págs. 107 y 108; partiendo de LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, págs. 60 y ss.



investigación, y atendiendo a qué muchos son los autores que han abordado ampliamente este tema<sup>428</sup>, sí huelga señalar que el origen del concepto de simulación se halla en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre), cuyo artículo 25 señalaba lo siguiente:

*“Artículo veinticinco.*

*Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.*

*Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.*

*Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.”*

Dicho artículo se incorpora en la citada norma con el fin de evitar la elusión de la tributación correspondiente a un negocio jurídico concreto a través de una calificación artificiosa del mismo. De ahí que este precepto estableciera el principio de realidad jurídica.

---

<sup>428</sup> Entre otros, véase, PRADA LARREA, J.L., *Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del impuesto sobre sociedades: un ejemplo retrospectivo*, Carta tributaria. Monografías, Nº. 218, 1995; ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.R., *La simulación y el fraude de la ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 1996; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*, Quincena Fiscal, núm. 8, 2001; DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva ley general tributaria*, Carta tributaria. Monografías, Nº 11, 2004; RUIZ ZAPATERO, G.G., *Fraude de Ley, Simulación Tributaria y Amparo Constitucional en la STC 120/2005, de 10 de mayo*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, nº 14, 2005; PONT CLEMENTE, J.F., *La simulación en la nueva LGT*, 2006; SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, nº 8, 2009; GARCÍA BERRO, F., *Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 145, 2010; SALVADOR CODECH, P., *Simulación civil y tributaria: sobre la distinción entre el fraude de ley en sentido propio e impropio*, Actualidad civil, nº 6, 2012; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *La prueba de la simulación tributaria: análisis de un caso real*, Quincena Fiscal, nº 22, 2012; y, ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La simulación en Derecho tributario”, en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, t. I, A. Báez Moreno/ D.J. Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coords.), Thomson Reuters Aranzadi, 2010

Con la Reforma de 1995, a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se introduce una nueva redacción del precepto de calificación y principio de realidad jurídica que queda recogida en el art. 28.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que establecía lo siguiente:

*“Artículo 28.*

*1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

*2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”*

Huelga decir que, en el citado artículo se incide en el criterio consistente en que “el negocio es el que es y no el que las partes dicen que es”. Criterio propio de la teoría del contrato del ámbito civil, y que haya un claro reflejo positivo en el ámbito tributario a través del artículo 28.2 de la Ley General Tributaria derivado de la Reforma de 1995, donde de forma decidida se hace primar la realidad frente a la forma externa a la hora de interpretar y atribuir consecuencias tributarias al hecho imponible de un tributo.

A nuestro juicio, el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria derivado de la Reforma de 1995, constituye, por una parte, reflejo de la evolución doctrinal del ya consabido artículo 25.3 de la Ley General Tributaria de 1963, en su redacción previa a la Reforma de 1995, y, por otra parte, constituye un precepto genérico de calificación, que debe, a su vez, ser complementado con la nueva versión del artículo 25 de la Ley 230/1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Concretamente, dicho artículo 25 de la Ley 230/1963, tras la nueva redacción incorporada por la Reforma de 1995, rezaba como sigue:

*“Artículo 25.*

*En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.”*

Así pues, es con el citado precepto, con el que se introduce por primera vez el término “simulación” en la Ley General Tributaria, configurándose como una norma especial de calificación dedicada a los negocios simulados.

En este sentido, el precepto resultaría sólo aplicable a los supuestos en los que se produjese la evasión fiscal a través de la simulación de actos o negocios jurídicos, pero no en los casos en que hubiera divergencias entre el hecho imponible y los hechos realmente acontecidos sin que existiera simulación, y mucho menos en los casos en los que el contribuyente se acogiese a una economía de opción lícita<sup>429</sup>.

Nótese, por tanto, que la configuración del artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (antecesor del actual artículo 16 de la LGT), no contenía una definición clara de lo que debía entenderse por “simulación tributaria” sino que, más bien, comportaba una limitación en la aplicación de la simulación, por cuanto que, resultaba necesario acudir previamente al ordenamiento privado en aras a determinar si había existido o no simulación. Únicamente, tras quedar

---

<sup>429</sup> Precisamente así lo ha señalado el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en diversas resoluciones, entre las que destaca su resolución de 28 de febrero de 1996, (1996\292). En la citada resolución, y concretamente en su Considerando 17, señala el Tribunal que: “[...] no estamos aquí ante un supuesto de simulación, directa ni indirecta, porque en ninguno de los negocios jurídicos celebrados se falsea ni se disfraza de nada: cada uno ocupa un lugar preciso en la sucesión de todos y produce los efectos naturales a fin de que la suma del conjunto ejerza el efecto deseado por el transmitente [...]”.

determinada la existencia de simulación de conformidad con los parámetros propios del Derecho Civil, cabía entonces aplicar en el ámbito tributario lo establecido en el artículo 25 de la Ley 230/1963.

En esta línea se pronuncia PONT CLEMENTE<sup>430</sup> al señalar que *“Ha de recordarse, de nuevo, que el art. 25 de la LGT es una norma de calificación o pre-interpretación, una norma, por tanto, destinada al conocimiento de la naturaleza jurídica de los hechos de la vida real susceptibles de gravamen. Al calificar los hechos, la norma tributaria permanece ajena, puesto que la calificación no atiende a la fiscalidad de los negocios jurídicos, sino a su verdadera naturaleza en el Derecho privado. Sólo cuando se ha llegado a conclusiones calificatorias en éste puede aplicarse la norma fiscal. [...] Si para calificar un negocio jurídico o una sucesión de ellos se halla como única ratio el motivo de eludir un tributo se comete un error jurídico, porque ello supone mezclar sin orden ni concierto calificación e interpretación desvirtuando el significado que tradicionalmente tiene en nuestro Derecho el principio de calificación.”*

Así pues, esta sistemática, que prevalece en la actual normativa vigente, y concretamente, en el artículo 16 de la LGT, sucesor del antiguo artículo 25 de la Ley 230/1963, evita que la existencia de simulación quede condicionada por el resultado tributario del negocio efectuado, confiriendo así, una mayor seguridad jurídica, e impidiendo que el resultado económico de la operación faculte a la Administración Tributaria a determinar si efectivamente ha habido o no simulación.

Ni que decir tiene, la labor interpretativa resulta esencial, sobretodo porque deviene necesario ser muy cuidadoso a la hora de diferenciar entre fraude de ley y simulación ya que, como señala a los efectos FALCON Y TELLA,<sup>431</sup> la

---

<sup>430</sup> PONT CLEMENTE, J.F., *La simulación en la nueva LGT*, 2006, pág. 83

<sup>431</sup> FALCÓN Y TELLA, R., *El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con el supuesto previsto en el art. 6.4 CC*, ponencia entregada en soporte papel y expuesta oralmente en las *Jornades sobre Fraus de Llei tributària “versus” economia d'opció: teoria i pràctica de l'enginyeria fiscal*, celebradas en la Facultat de Ciències Jurídiques de la Universitat Rovira i Virgili -Tarragona- los días 5 y 6 de

Administración puede sentirse tentada a considerar que se está ante una simulación cuando en realidad se está ante un fraude de ley. Tentación abonada por cuestiones tan poco doctrinales como la mera búsqueda de simplicidad en la labor gestora de la Administración, susceptible de poner en entredicho la distinción entre ambas instituciones. Concretamente sobre este particular, FALCON Y TELLA afirma que “[...] en la práctica será difícil distinguir entre fraude de ley y simulación, pues en el primer caso no se ha realizado el hecho imponible, y en el segundo caso existe apariencia de no haberse realizado (o de haberse realizado un gasto deducible, por ejemplo). Y precisamente la experiencia de estos últimos años aconseja alertar sobre el riesgo de que la Administración pretenda acudir a la figura de la simulación para evitar los rigores del expediente de fraude de ley. Frente a ello no cabe, una vez más, sino insistir en la necesidad de proceder a una cuidadosa labor de interpretación jurídica. Pues el hecho de que el contribuyente haya diseñado la operación para situarse en una zona en la que el régimen tributario aplicable resulta más favorable que el que normalmente corresponde a los negocios habitualmente utilizados para alcanzar el mismo resultado, plantea el evidente problema de interpretación. O bien el contribuyente ha conseguido eludir realmente el hecho imponible, es decir ha encontrado una laguna del sistema tributario que le permite conseguir el mismo resultado con menor coste, o bien el hecho imponible se ha realizado, aunque procurando que al exterior trascienda una realidad distinta, puramente ficticia. Ni que decir tiene que en este último caso la liquidación es (y era) procedente (y a menudo con sanciones) sin necesidad de acudir al expediente de fraude de ley, pero sólo en este caso”.

## **2.2. Actual regulación**

En la redacción vigente de la LGT la simulación tributaria se encuentra recogida

---

abril de 2001, pág. 21; el mismo autor ya se había ocupado de esta temática en trabajos precedentes (así, véase *El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción*, Revista Técnica Tributaria, núm. 31, 1995, págs. 55 y ss) como también se ha seguido ocupando de pareja temática en trabajos posteriores (cuál es el caso de *El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica*, Quincena Fiscal, núm. 21, 2002, págs. 5 - 9).

en el artículo 16, que a dichos efectos señala que en aquellos actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, siendo la Administración tributaria quien determine la existencia de simulación en el correspondiente acto de liquidación. Asimismo, señala el citado artículo, en sus apartados segundo y tercero, que la calificación de simulación por parte de la Administración Tributaria, únicamente tendrá efectos en el ámbito tributario, siendo exigibles en la regularización efectuada por la Administración tanto los intereses de demora como la sanción correspondiente.

De entrada cabe señalar un matiz importante, y es que, si bien la regulación contenida en el artículo 16 de la LGT se circunscribe al ámbito del procedimiento de comprobación tributaria, cierto es también que el artículo 16, al igual que sucedía con su antecesor, el artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, no contiene una definición tributaria del concepto “simulación” sino que simplemente regula las consecuencias tributarias de la existencia de simulación. Así pues, al no existir el concepto de “simulación tributaria”, por no encontrarse definido en la normativa tributaria, a efectos de determinar si existe o no simulación deviene necesario remitirse al sentido jurídico del término<sup>432</sup>, y, por tanto, se debe acudir al concepto de simulación tal como se define en Derecho Civil.<sup>433</sup>

---

<sup>432</sup> Así lo prevé el artículo 12.2 de la LGT relativo a la interpretación de las normas tributarias.

<sup>433</sup> En este sentido se pronuncia ZORNOZA PÉREZ, al afirmar que *“En todo caso, la simulación a que se refiere el art. 16 de la LGT, para prever su corrección a efectos tributarios, debe entenderse en el sentido de la doctrina y jurisprudencia civiles. En efecto, como hemos avanzado, dicho precepto parece emplear la noción de simulación en su acepción técnico-jurídica, tal y como ha sido establecida en el derecho privado; de modo que la simulación tributaria especifica la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil.”* ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La simulación en Derecho tributario”, en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, 2010, pág. 565

Cuestión distinta se da respecto a si el fraude a la ley tributaria coincide con el fraude de ley regulado en el Código Civil. Como ya hemos visto, FALCÓN Y TELLA sostiene la respuesta negativa. De hecho, él es el principal valedor de la tesis consistente en que el fraude a la ley tributaria es una forma de gravar determinadas economías de opción, de tal manera que mientras el fraude a la ley civil supone una vulneración del ordenamiento, el fraude a la ley tributaria supone, simplemente, realizar un hecho no gravado por la ley, pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen (véase, FALCÓN Y TELLA, R., *El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción*, 1995, pág. 55). Ahora bien, como advierte SIOTA ÁLVAREZ, M. (*Analogía y fraude*

En este sentido, el artículo 1276 del Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil, pese a no dar una definición concreta del término sí señala que “[L]a expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita”. De ahí que, de conformidad con lo señalado en el citado artículo y con el criterio de la doctrina civilista<sup>434</sup>, en esencia, tres serían los elementos que deben darse para entender que existe simulación:

- a) La causa *simulationis*, o dicho de otro modo, la razón o propósito subyacente al engaño que se materializa con la simulación;
- b) La expresión deliberada de un negocio jurídico distinto a lo realmente querido; y,
- c) El acuerdo entre las partes que llevan a cabo el negocio jurídico que no es el realmente deseado, o dicho de otro modo, el acuerdo que pone de manifiesto la causa falsa del contrato.

Por otra parte, del tenor literal del artículo 1276 del Código Civil se desprende la posible existencia de dos tipos de simulación: la simulación absoluta, consistente en la expresión de una causa falsa en el negocio jurídico, cuando realmente no existe ninguna causa (o dicho en otras palabras, el engaño destinado a encubrir la inexistencia del negocio jurídico); y, la simulación relativa, consistente en la expresión de una causa falsa en el negocio jurídico, cuando la causa es otra distinta (o dicho en otras palabras, el engaño destinado a disfrazar un negocio jurídico real y existente para dotarlo con la

---

a la ley tributaria, Civitas-Revista Española de Derecho Financiero, núm. 139, 2008, pág. 523) la tesis mayoritaria sostiene que el fraude a la ley tributaria no es más que una especie del fraude a la ley civil. En realidad esta es la tesis más tradicional defendida ya por LARRAZ, J., en *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, 1952, pág. 59.

<sup>434</sup> Para más información, véase, entre otros: ALBALADEJO GARCÍA, M., *La simulación*. Ed. Edisofer, Madrid, 2005; DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Tomo I (Introducción Teoría del Contrato), Ed. Thomson-Civitas, Pamplona, 2007; RIVERO HERNÁNDEZ, F. y LACRUZ BERDEJO, J.L., *Derecho de obligaciones. Vol. 1, Parte general: teoría general del contrato*, Dykinson, 2007 Madrid; y ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil*, T. II (*Derecho de obligaciones*), Ed. Edisofer, Madrid, 2008.

apariencia de otro negocio jurídico distinto e inexistente).

En este sentido, a efectos tributarios, el artículo 16 de la LGT es únicamente aplicable conforme a los criterios del Derecho Civil y, por ende, conforme a estos criterios, tanto cabe la simulación absoluta como la relativa. Al respecto, es especialmente relevante precisar que en cuanto a la razón subyacente a la supuesta simulación, ésta puede responder a una optimización del coste fiscal de la operación, y, aun así, ello no es suficiente *per se* para determinar la existencia de simulación, y por tanto aplicar el consabido artículo 16 de la LGT, si no acontecen los otros dos factores determinantes de la misma; esto es, la expresión deliberada de un negocio jurídico distinto a lo realmente querido y el acuerdo entre las partes que llevan a cabo el negocio jurídico que no es el realmente deseado<sup>435</sup>. Este matiz no es baladí, ya que en la práctica es habitual que las regularizaciones efectuadas por la Administración Tributaria y fundamentadas en la existencia de simulación, pretendan hacer pivotar la concurrencia de simulación en los hechos objeto de comprobación únicamente en base a la obtención de una tributación más favorable para el contribuyente.<sup>436</sup> A estos efectos, la Administración Tributaria parece olvidar que el contribuyente tiene potestad para organizarse, operar y actuar de la forma que le resulte más conveniente, siendo ello plenamente legítimo y estando amparado por la economía de opción que permita la normativa tributaria.

En el ámbito de las sociedades profesionales, la Administración Tributaria

---

<sup>435</sup> Para más información, véase ALONSO GONZÁLEZ L.M., CAAMAÑO ANIDO, M.A., GARCÍA NOVOA, C., MAGRANER MORENO, F.J., MERINO JARA, I., SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., "Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación", *Derecho y Práctica Tributaria*, Cap.1., CISS, 2013

<sup>436</sup> En este sentido se ha pronunciado, entre otros, PONT CLEMENTE, al afirmar que "*La causa de la simulación es el móvil que conduce a la realización de un negocio anómalo, móvil que perfectamente puede ser de índole fiscal. Y es en este punto donde reside el nudo gordiano de la cuestión, puesto que a los ojos de la Administración tributaria cualquier operación que se realizase tratando de obtener un tratamiento fiscal más favorable ha sido calificada como simulación. El error radica en que un negocio jurídico motivado por razones de conveniencia fiscal puede ser tan real, en el sentido de contener la verdadera causa del mismo, como el que obedece a cualquier otra motivación.*" PONT CLEMENTE, J.F., *La simulación en la nueva LGT*, 2006, págs. 82-83. En la misma línea, señala FALCON Y TELLA que "*La inexistencia de otros motivos distintos del ahorro fiscal no puede, por tanto, dar lugar a la calificación del negocio como simulado.*" FALCÓN Y TELLA, R., *Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011*, Actualidad jurídica Aranzadi, N° 833, 2011



aplica la simulación entendiendo que la sociedad profesional es interpuesta y que no existe realmente al ser una ficción. En este sentido, se procede a la asignación de todas las rentas obtenidas por el desarrollo de actividad profesional directamente al socio profesional persona física que presta servicios profesionales para su sociedad, siendo, por tanto, dichas rentas objeto de tributación en sede del IRPF del socio persona física y no en sede de IS de la sociedad profesional, a la que se considera inexistente y simulada. Sin embargo, ello es cuanto menos discutible, tal como se expondrá en los siguientes epígrafes del presente capítulo, puesto que, si bien, es posible que en determinados supuestos proceda una regularización por parte de la Administración Tributaria en cuanto a la calificación en IRPF o en cuanto a la valoración de los servicios prestados por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, ello no necesariamente comporta que deba considerarse que dicha sociedad profesional, que opera frente a terceros, sea una sociedad ficticia o inexistente.

### **2.3. El conflicto en la *interpositio societatis***

Cabe señalar, como punto de partida que toda sociedad es interpuesta, dado que en realidad una sociedad no es más que un fenómeno ficticio, tal como se define en la teoría general del Derecho. Y es que, si bien en las personas físicas el rasgo de la personalidad es inherente a su naturaleza, por el contrario, en el caso de las personas jurídicas, la personalidad de las mismas es una ficción, una creación del legislador, por medio de la cual, éste decide conferir capacidad jurídica propia a una entidad compuesta por un grupo de personas físicas, otorgándole derechos y obligaciones propias e independientes a las de sus socios, y facultándole para tener un patrimonio separado del de sus socios.

Así pues, toda sociedad es en esencia, una sociedad interpuesta, por cuanto que se trata de una ficción jurídica que se interpone entre los socios personas físicas que la conforman y los terceros frente a los que la sociedad actúa. Sin embargo, únicamente en aquellos casos en los que sea posible apreciar y

probar la inexistencia de la sociedad, en otras palabras, la simulación de la misma, es cuando la sociedad se entiende creada únicamente con el propósito de la elusión fiscal, y cuando se legitima a la Administración Tributaria a ignorar la sociedad interpuesta y a efectuar la pertinente regularización tributaria. Ello es especialmente relevante en el caso de las sociedades profesionales, cuya regularización por parte de la Administración Tributaria a menudo pivota en torno a la figura de la simulación, justificando la misma en el mero hecho de considerar que la sociedad es interpuesta, confundiendo, por tanto, ambos conceptos, el de simulación y el de interposición, y olvidando que la economía de opción permite el desarrollo de una actividad profesional de forma lícita a través de una sociedad interpuesta, real y existente<sup>437</sup>.

En este sentido, cabe destacar que la simulación en la constitución de una sociedad interpuesta, puede darse tanto en los casos en los que la sociedad es completamente artificial (se trataría de una simulación absoluta en la interposición societaria) como en los casos en los que se simula la causa típica del negocio de constitución de la sociedad (casos de simulación relativa en la interposición societaria).<sup>438</sup> En estos supuestos, habiéndose probado la finalidad elusiva en la constitución de la sociedad interpuesta, procedería la regularización de la misma por parte de la Administración Tributaria, mediante la figura del levantamiento del velo societario.<sup>439</sup>

---

<sup>437</sup> En este sentido, MERINO JARA, I., *Sociedades profesionales: Simulación y economía de opción*, Fundamentos de Derecho: revista del Colegio de Abogados de Cáceres, Nº 62, 2014, pág. 34, al respecto afirma *“En efecto, no cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La “economía de opción” no ampara esta última clase de comportamientos. La diferenciación entre la simulación y la economía de opción es muy relevante, se trata, ni más ni menos, de diferenciar las conductas ilícitas de las lícitas.”*

<sup>438</sup> Véase al respecto, GARCÍA NOVOA, C., *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid

<sup>439</sup> Al respecto, véase, entre otros, SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2008; y RUIZ HIDALGO, C. *La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 3/2011

Con todo, es relevante precisar que no cabe apreciar simulación cuando la creación de la sociedad y el desarrollo de la actividad a través de la misma tienen por objeto minimizar, dentro de la legalidad, los costes fiscales derivados del ejercicio de la actividad en cuestión. En este sentido se pronuncia GARCÍA NOVOA al señalar que “[...] no es aceptable presumir la simulación por entender que la creación de una sociedad pretende, simplemente, mitigar o reducir la carga fiscal. Así conviene señalar al respecto las sentencias del TSJ de La Rioja, de 31 de diciembre de 1999 y 13 de julio de 2000, que niegan que la mera interposición de sociedades para llevar a cabo operaciones consistentes en la venta a plazos a una sociedad de los propios vendedores y posterior reventa por ésta última al contado, pueda calificarse de simulación, añadiendo que se trata de una economía de opción, ya que “es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar la fiscalidad de personas físicas”.<sup>440</sup>

Y, precisamente, he ahí el conflicto, puesto que a menudo la interposición societaria es tomada por parte de la Administración Tributaria y de los Tribunales Económico-Administrativos como prueba ineludible de la existencia de simulación sin atender a otros indicios y recayendo en el contribuyente la carga de la prueba en contra de tal suposición. Prueba, por otra parte, que podría calificarse como *probatio diabólica*, puesto que tal como se señala en los párrafos anteriores, toda sociedad es *per se*, interpuesta, siendo ello un hecho indiscutible. La situación se agrava en los casos de las sociedades que desarrollan actividades profesionales y que tradicionalmente han sido contempladas con recelo por parte de la Administración Tributaria. Precisamente al respecto ha señalado ALONSO MADRIGAL que: “Cuando el indicio de que los negocios son simulados es que su motivación es exclusivamente el ahorro fiscal, como sucede habitualmente en estos supuesto, éste no constituye un indicio inequívoco que permita probar *per se* la simulación, y menos a efectos penales, porque dicha deducción no resulta de ninguna máxima de experiencia. En realidad el razonamiento es circular e

---

<sup>440</sup> GARCÍA NOVOA, C., *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, pág. 46

*incurre en petición de principio: el indicio que probaría que los negocios son simulados y no pueden oponerse es su finalidad de ahorro fiscal, pero ninguna máxima de experiencia permitiría inferir que un negocio realizado con finalidad de conseguir un ahorro fiscal es siempre o con gran probabilidad un negocio ilícito simulado.”<sup>441</sup>*

### **3. Simulación y sociedades profesionales: criterios administrativos y jurisprudenciales**

#### **3.1. La controvertida existencia de medios humanos y materiales en el caso de las sociedades profesionales**

Una de las cuestiones que suscita mayor controversia en el caso de las sociedades profesionales es la de la existencia o no de medios materiales y humanos en la sociedad que justifiquen la actividad profesional que realiza la sociedad y por la que percibe los correspondientes rendimientos. Esta cuestión, que se ha abordado ampliamente en el Capítulo Segundo del presente trabajo, es el factor que a menudo emplea tanto la Administración Tributaria como los Tribunales, a la hora de determinar, si procede o no considerar que la sociedad profesional a la que el socio profesional persona física presta sus servicios profesionales es simulada, tal como se expondrá en los siguientes apartados.

En este sentido, la Administración Tributaria tiende a considerar que en tanto en cuanto la actividad profesional es *per se* una actividad de claro carácter *intuitio personae*, el principal medio que se requiere para el desarrollo de la actividad profesional es el intelecto del socio. Siendo así, parte de una errónea concepción cual es que, si no hay otros medios igual de relevantes en sede de la sociedad (y en raros casos considera que los haya), ello se debe traducir en que la sociedad no aporta valor a la prestación de servicios profesionales que

---

<sup>441</sup> ALONSO MADRIGAL, F.J., “La calificación tributaria de la contratación de servicios profesionales por una firma a sociedades titularidad de los socios de aquélla: ¿simulación o economía de adopción?”, *Retos de la abogacía ante la sociedad global*, Marta Gisbert Pomata (coord.), Alberto Serrano Molina (coord.); Cristina Carretero González (dir.), Federico de Montalvo Jääskeläinen (dir.), Civitas, 2012, pág. 1202

efectúa el socio y que la sociedad factura al cliente final, por lo que la sociedad profesional debe considerarse simulada.

Ello es cuestionable desde dos puntos de vista distintos.

En primer lugar, y tal como ya se ha apuntado en el Capítulo Segundo del presente trabajo al que nos remitimos, si bien puedan existir casos en los que la sociedad profesional no cuente con otros medios y resulte esencial el intelecto del socio profesional, el mero hecho de que la sociedad desarrolle una actividad profesional no implica que ésta no pueda tener medios humanos y materiales propios que resulten vitales e igual de necesarios que el intelecto del socio profesional para poder acometer la prestación de servicios por parte del socio profesional persona física. Considerar lo contrario denota, a nuestro juicio, estar muy alejado de la realidad actual, en la que los profesionales requieren de instrumentos y medios para llevar a cabo su profesión y que a menudo radican en sede de la sociedad profesional (instalaciones, instrumentos tecnológicos, oficinas, personal de apoyo... etc.).<sup>442</sup>

En segundo lugar, incluso en el supuesto en que la sociedad profesional cuente con escasos medios humanos y materiales o no cuente con ellos, por no ser éstos necesarios para el desarrollo de la actividad profesional al margen de las capacidades intelectuales de los socios profesionales, ello no es óbice para

---

<sup>442</sup> A estos efectos, resulta especialmente interesante la sentencia número 139/2015 del Juzgado de lo Penal nº 27 de Madrid de fecha 31 de marzo de 2015 (ARP\2015\1026), ya que si bien se trata de la jurisdicción penal y no la contencioso-administrativa, enjuicia un delito tributario abordando el concepto de simulación. Dicha sentencia, considera que no se produce simulación cuando los socios profesionales personas físicas prestan servicios profesionales a través de sociedades profesionales interpuestas a una sociedad profesional que, a su vez, los presta a los clientes finales. Concretamente, y en relación a la existencia de medios en las sociedades regularizadas, la citada sentencia señala en su Fundamento de Derecho Quinto: *“En definitiva según la Inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.”*

considerar de forma automática que la sociedad a la que se le prestan servicios es una sociedad simulada<sup>443</sup>. Ello únicamente implica que los servicios son prestados de forma personal y directa por los socios pero a través de la sociedad con la que se contrata. No se da en este caso, ningún supuesto de ocultación o negocio ficticio; no hay simulación de la sociedad. Y es que, es evidente que ninguna sociedad puede prestar un servicio ya que se trata de una ficción jurídica, por lo que un servicio debe necesariamente ser prestado por una persona física.<sup>444</sup>

Así pues, si bien la falta de medios humanos y materiales en sede de la sociedad profesional es uno de los principales argumentos que en la práctica emplea la Administración Tributaria para fundamentar la aplicación de simulación en caso de regularización de la operativa consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, dicho argumento no encuentra a nuestro juicio un mínimo amparo en la lógica jurídica.

---

<sup>443</sup> Al respecto señala GARCÍA NOVOA que *“La elección del modo de ejercicio de la actividad profesional, bien optando por realizarla individualmente, bien decidiendo llevarla a cabo por medio de una sociedad, es una lícita opción y, en modo alguno se puede incurrir en el apriorismo de calificar este tipo de sociedades profesionales como sociedades artificiosas o fraudulentas, por el sólo hecho de que dispongan de unos limitados medios materiales o personales.”* GARCÍA NOVOA, C., *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, 2013, pág. 31

<sup>444</sup> En relación a este extremo es interesante la reflexión que efectúa ALONSO MADRIGAL cuando señala que *“Existe una contradicción, en relación con ello, en la utilización de la falta de medios materiales de las “sociedades interpuestas” como indicio de la simulación y la utilización con la misma finalidad del hecho, obvio, de que los servicios son prestados de forma personal y directa por los socios de las mismas. Es evidente que si los socios pudieran prestar dichos servicios de forma personal y directa fue precisamente porque la naturaleza de los mismos hace innecesaria la concurrencia de otros medios humanos y materiales. El que las “sociedades interpuestas” carecieran de ellos no es impedimento para que los mismos sean prestados de forma personal y directa por los socios, pero a través de dichas sociedades, que son las que contratan con la firma. La ausencia de empleados o de medios materiales es fiscalmente irrelevante, desde el momento en que las entidades dotadas de personalidad jurídica no prestan materialmente servicios, ni realizan ellas mismas las actuaciones propias de dicha prestación, que se ejecutan por los propios socios. En las sociedades profesionales de asesoramientos el factor personal es un elemento decisivo y ello lo ha confirmado la legislación tributaria al someter al régimen de transparencia fiscal, mientras estuvo en vigor, a las sociedades profesionales cuando un determinado porcentaje de los beneficios se atribuyera a “los profesionales, personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades.”* ALONSO MADRIGAL, F.J., *“La calificación tributaria de la contratación de servicios profesionales por una firma a sociedades titularidad de los socios de aquélla: ¿simulación o economía de adopción?”*, *Retos de la abogacía ante la sociedad global*, 2012, pág. 1204

### **3.2. Aplicación de criterios administrativos al caso de las sociedades profesionales**

No constituye ninguna novedad, como ya se ha expuesto a lo largo del presente trabajo, el tradicional recelo por parte del legislador tributario hacia el ejercicio de actividades profesionales a través de forma societarias, y que encuentra un claro reflejo en la evolución normativa que atañe a las sociedades profesionales. En línea con dicho recelo por parte del legislador, la Administración Tributaria ha contemplado las sociedades profesionales como posibles instrumentos de fraude fiscal, estando las mismas, constantemente, en el punto de mira de la Administración. Dicha tendencia se plasma, tanto en la inclusión de los profesionales como objetivo prioritario en los planes de inspección, así como en varias Notas emitidas por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y por la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria.

La primera de dichas Notas es la Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria de fecha 26 de marzo de 2009 denominada "Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales". Esta Nota pone de manifiesto los mecanismos de fraude que, de conformidad con el criterio de la Inspección, a raíz de los procedimientos de comprobación tributaria seguidos, se emplean con mayor frecuencia por parte de los contribuyentes que prestan servicios profesionales, y que en esencia serían dos:

- a) La percepción de retribuciones a través de sociedades interpuestas.
  
- b) La percepción de las retribuciones directamente por el profesional como rendimientos derivados de su actividad económica, con deducción de gastos o inversiones no relacionados con el desarrollo de la actividad profesional.

En cuanto a la percepción de retribuciones a través de sociedades interpuestas, señala la Nota de 26 de marzo de 2009, que se trataría del supuesto en el que un profesional presta sus servicios, casi en exclusiva, a una sociedad que a su vez presta servicios profesionales, si bien formalmente esta prestación de servicios se efectúa a través de una sociedad interpuesta. Señala la Nota que dicha sociedad interpuesta, de la que es titular el profesional, y a través de la que recibe las retribuciones por la prestación de servicios a la sociedad profesional, *“carece de estructura para realizar la actividad profesional que se pretende, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza.”*<sup>445</sup> Sin embargo, nada aclara la Nota acerca de cuáles serían los medios personales y materiales suficientes o adecuados para entender que existe la estructura necesaria para desarrollar la actividad<sup>446</sup>, limitándose a dar por hecho que cualquier sociedad interpuesta, por definición carecería de dichos medios.

Prosigue, la citada Nota, señalando que *“El único objetivo de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional.”*<sup>447</sup> En este sentido, la Administración Tributaria parece olvidar que el hecho de desarrollar una actividad profesional a través de una sociedad no ha de tener necesariamente una finalidad ilícita, sino que, por el contrario, cabe presumir se trata de una economía de opción lícita y a la que puede optar el libremente el profesional persona física, correspondiendo a la Administración tributaria demostrar que esta sociedad tiene una finalidad ilícita.

---

<sup>445</sup> Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria de fecha 26 de marzo de 2009 denominada “Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales”, pág. 2

<sup>446</sup> En relación al concepto jurídico indeterminado “medios personales y materiales”, véase lo comentado en el apartado 3.2. del capítulo segundo del presente trabajo.

<sup>447</sup> Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria de fecha 26 de marzo de 2009 denominada “Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales”, pág. 2



En la línea de lo señalado por la Nota de 26 de marzo de 2009, destacan la Nota nº 9/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Nota sobre las posibles regularizaciones del impuesto sobre el valor añadido derivadas del programa 12500, “socios de sociedades profesionales”” y la Nota nº 10/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas. (Programa 12500)”, ambas emitidas por Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria. Estas Notas suponen un paso más allá respecto de lo indicado en la Nota de 26 de marzo de 2009 ya que, no sólo describen los supuestos objeto de regularización (como apuntaba la Nota de 26 de marzo de 2009) sino que además, indican cómo se debe efectuar la regularización en sede de IRPF y de IVA.

Ambas Notas, como su título indica, se incardinan en el marco del Programa 12500 que nace con el objetivo de regularizar la imposición directa de los socios personas físicas de sociedades de profesionales, concretamente en sede del IRPF, en aquellos casos en los que los socios personas físicas gozasen de una imposición inferior a las que les correspondería en su IRPF, o bien, por estar deduciéndose improcedentemente gastos, o bien, por interponer una sociedad como supuesta prestadora de los servicios profesionales en vez de facturar directamente el socio persona física a la sociedad profesional por la prestación de los mismos.

Este último caso, especialmente perseguido por la Administración Tributaria, se describe ampliamente en los Antecedentes tanto de la Nota 9/09 como de la Nota 10/09, en los que se indica claramente que la interposición de una entidad entre el socio profesional persona física y la sociedad profesional provoca una disminución ilícita de la imposición directa del socio, por cuanto que supone un remansamiento de rentas en la sociedad interpuesta que tributaría a un tipo inferior en sede del IS, que el que correspondería al socio persona física en sede del IRPF por las rentas obtenidas por la actividad desarrollada. Asimismo, señalan las citadas Notas, que la interposición de una sociedad entre el socio profesional persona física y la sociedad profesional puede permitir un efecto *splitting*, por el que la renta obtenida por el socio profesional persona física se

reparta entre diferentes miembros de la familia que detenten participación en la sociedad interpuesta; y que favorece la deducción de gastos, por parte del socio profesional persona física, incurridos en la adquisición de bienes y servicios de consumo particular.

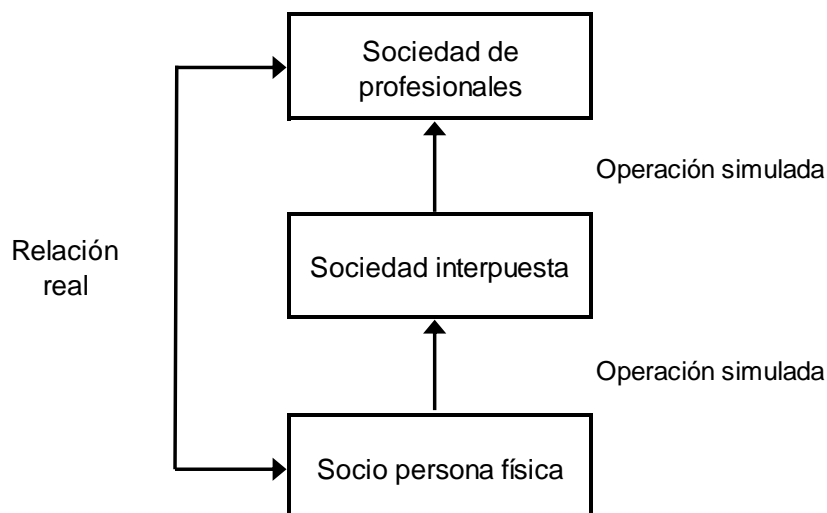
Al respecto, cabe precisar en primer lugar, que el uso del término “interposición societaria” o “sociedad interpuesta” en la redacción de las citadas Notas, no resultaría del todo correcto a la luz de lo comentado anteriormente<sup>448</sup>, y ello por cuanto que, toda sociedad resulta ser, por definición, interpuesta. Por otra parte, cabe considerar que esa “sociedad interpuesta” a la que aluden las Notas, resultaría ser una sociedad profesional, en el sentido tributario del término, y ello por cuanto que estaría desarrollando una actividad profesional, al prestar servicios profesionales por los que facturaría a la sociedad profesional que, a su vez, factura a los clientes finales.

Pues bien, este esquema, que se describe por igual en ambas Notas, tanto en la Nota 9/09 como en la Nota 10/09, vendría a ser considerado por parte de la Administración Tributaria como ilícito. De hecho, en los Antecedentes de ambas Notas se incluye un diagrama que se reproduce a continuación y en el que se indica que tanto la operación entre el socio persona física y la sociedad profesional interpuesta, como la operación entre la sociedad profesional interpuesta y la sociedad profesional que factura a los clientes finales, y en la que el socio profesional persona física participa indirectamente a través de la sociedad interpuesta, son ambas dos, operaciones simuladas<sup>449</sup>:

---

<sup>448</sup> Véase lo ya indicado al respecto en el apartado 2.3 del presente capítulo.

<sup>449</sup> Reproducción del diagrama que se encuentra en las páginas 2 de la Nota nº 9/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Nota sobre las posibles regularizaciones del impuesto sobre el valor añadido derivadas del programa 12500, “socios de sociedades profesionales”” y de la Nota nº 10/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas. (Programa 12500)”, ambas emitidas por Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria



En este sentido, el criterio de la Administración Tributaria, plasmado en la redacción de las Notas 09/09 y 10/09, es el de proceder a la regularización conforme a la existencia de simulación tributaria. Señalan ambas Notas<sup>450</sup>: *“El criterio que viene siguiendo la Inspección a la hora de regularizar la situación tributaria de los obligados que han ocultado a la Administración Tributaria el verdadero prestador de unos servicios mediante la interposición de una sociedad, consiste en declarar simulación, en este caso, relativa, y exigir el Impuesto de acuerdo con los negocios realmente celebrados.”*

Así pues, la regularización comportaría, en sede de IRPF, imputar las rentas fruto de la prestación de servicios al socio profesional persona física y exigir las retenciones dejadas de ingresar, amén de las correspondientes sanciones dada la existencia de intención defraudatoria, según el criterio de la Administración Tributaria<sup>451</sup>.

<sup>450</sup> Nota nº 9/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Nota sobre las posibles regularizaciones del impuesto sobre el valor añadido derivadas del programa 12500, “socios de sociedades profesionales”” y de la Nota nº 10/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas. (Programa 12500)”, ambas emitidas por Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, pág. 3.

<sup>451</sup> Al respecto señala la Nota nº 10/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas. (Programa 12500)”, emitida por Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, que existen dos obligaciones autónomas y distintas, la del retenedor y la del perceptor de las rentas, y que a estos efectos,

A efectos del IVA, se considerará que el socio persona física es quien prestó el servicio, y no la sociedad interpuesta que se entiende es simulada, y, por tanto, quien debió repercutir IVA por el mismo. De ahí que el IVA soportado por la sociedad interpuesta se considere no deducible y comporte sanción, y que también se reconozca el derecho a favor de la sociedad profesional última que factura a cliente final, a recuperar las cuotas de IVA indebidamente repercutidas por la sociedad interpuesta y satisfechas, siempre que la sociedad profesional no las haya podido deducir. Asimismo, en aras al principio de neutralidad del impuesto, la Administración Tributaria permite que el socio profesional persona física pueda repercutir el IVA liquidado por la Inspección a la sociedad profesional, con los requisitos formales y temporales que estipula la normativa del impuesto, con objeto de evitar que el socio profesional persona física tenga una mayor carga fiscal que la que habría tenido en caso de haber facturado directamente a la sociedad profesional<sup>452</sup>.

Los criterios de regularización anteriormente expuestos, así como la consideración de simulación a la operativa por la que un profesional persona física opta por prestar sus servicios a través de una sociedad, descrita en la Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria de fecha 26 de marzo de 2009, y en las posteriores Notas nº 9/09, de 11 de mayo de 2009, y nº 10/09, de 11 de mayo de 2009, emitidas por Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, no han estado exentas de críticas por parte de la doctrina<sup>453</sup>, y es

---

*“[E]n la medida en que existen dos obligaciones, su incumplimiento determinará como es lógico dos sanciones. Ahora bien, no obsta a lo anterior el que a la hora de exigir las deudas tributarias, sólo se exija una de ellas, con el fin de evitar duplicidades o doble imposición, vedada por el Tribunal Supremo en las Sentencias comentadas, pero en el bien entendido de que queda siempre a salvo la sanción.”*

<sup>452</sup> Así lo prevé la Nota nº 9/09, de 11 de mayo de 2009, titulada “Nota sobre las posibles regularizaciones del impuesto sobre el valor añadido derivadas del programa 12500, “socios de sociedades profesionales””, pág. 10.

<sup>453</sup> Entre otros, destaca FALCON Y TELLA que al respecto señala: “Pero el caso es que existe un plan de la Agencia Tributaria (el Programa 12500) dirigido a desconocer sistemáticamente las llamadas “sociedades interpuestas” entre un profesional y otra sociedad, ya sea una sociedad profesional más amplia o el cliente final. Y resulta curioso (y preocupante por la falta de rigor), el modo en que al parecer pretenden hacerse estas regularizaciones, centradas en el IVA y en las retenciones. [...] Lo criticable en mi opinión es que estas actuaciones vayan encaminadas a desconocer sistemáticamente la existencia de la sociedad “interpuesta” y a recalificar la renta como si hubiera sido obtenida por el socio. Y también el modo en que

que, a mi modo de ver, existen múltiples razones que avalan el empleo de dicha operativa, tales como, por ejemplo, lograr un reparto interno de funciones en el seno de la sociedad profesional, o lograr retribuir a los socios de acuerdo con los servicios efectivamente desempeñados por los mismos y no en base a la participación que tengan en la sociedad por trabajos en los que no hayan contribuido de forma equivalente a su participación... etc. Con todo, los criterios de regularización contenidos en las citadas Notas de la Administración Tributaria, son los ordinariamente aplicados en el ámbito de la Inspección. Frente al criterio de la Inspección el contribuyente tiene la opción del recurso, por lo que deviene procedente analizar cómo se pronuncian los Tribunales en torno a esta cuestión.

---

*pretende hacerse esta regularización, si se atiende al tenor de las notas 09/09 y 10/09, de 11 de mayo de 2009, de la Subdirección General de Ordenación legal y asistencia jurídica, relativas a la regularización del IVA y de las retenciones, respectivamente, en estos supuestos. [...] En definitiva, bajo un aparente acatamiento de los criterios jurisprudenciales” FALCON Y TELLA, R., Las sociedades profesionales (III): la regularización del IVA y de las retenciones en caso de sociedades interpuestas entre el socio y la sociedad profesional, Quincena Fiscal, Nº 20, 2009, parte Editorial.*

En la misma línea, se pronuncia ALONSO MADRIGAL, en relación a la prestación de servicios jurídicos, mediante la siguiente reflexión: *“Toda persona jurídica supone, en esencia, una persona interpuesta; una ficción legal. Afirmar que las sociedades interpuestas no prestan, ni pueden prestar, los servicios jurídicos que facturan a la firma y que dichos servicios fueron prestados de manera personal y directa por los socios es, por tanto, tautológico. Tampoco la firma puede prestar los servicios jurídicos que factura a sus clientes, puesto que los mismos son prestados de manera personal y directa por abogados que son, necesariamente, personas físicas. ¿Son todas las entidades mercantiles que prestan servicios jurídicos “sociedades interpuestas” que simulan contratar con sus clientes, disimulando el contrato real existente entre sus socios, que prestan de manera personal y directa los servicios, y los clientes? Es, en relación con ello, tan improcedente afirmar que los obligados tributarios simulan ejercer la profesión de abogados de forma independiente a la firma a través de las sociedades interpuestas, como lo sería afirmar que aquellos socios que prestan sus servicios directamente a la firma simulan ejercer la profesión de abogados de forma independiente a la misma. Ni en uno ni en otro caso se simula nada por el hecho de prestar dichos servicios, ni es necesaria dicha independencia para el ejercicio de la actividad profesional de la abogacía; actividad que puede ejercerse como profesional individual, como socio de una firma en la que participan varios abogados o como socio de una firma en la que no hay más abogados que el socio principal; quedando ello a la libre elección del profesional que, en todo caso, va a prestar sus servicios de forma personal a sus clientes.” ALONSO MADRIGAL, F.J., “La calificación tributaria de la contratación de servicios profesionales por una firma a sociedades titularidad de los socios de aquélla: ¿simulación o economía de adopción?”, Retos de la abogacía ante la sociedad global, 2012, págs. 1203 y 1204*

### 3.3. Criterios jurisprudenciales en torno al caso de las sociedades profesionales

En materia de sociedades profesionales y regularización de las mismas en concepto de simulación, cabe señalar que los pronunciamientos jurisprudenciales y los criterios reflejados en los mismos son de lo más dispares y diversos. Así lo reconoce el propio TS en su sentencia de 16 de septiembre de 2015 (RJ 2015\4711), que precisamente enjuicia la regularización de una sociedad profesional por simulación, y señala a dichos efectos en su Fundamento de Derecho Quinto, apartado segundo: *“Hechas estas precisiones previas, a través de las cuales se pone de relieve los estrechos márgenes en que debemos movernos, esta Sala y Sección, a la vista del presente recurso y de los que, en unificación doctrina, hemos resuelto en dos sentencias de la misma fecha -11 de marzo de 2015--, dictadas en los recursos núms. 1670/2013 y 2129/2013 (RJ 2015, 1794) , tiene que poner de relieve que resulta curioso y sorprendente que las mismas operaciones hayan recibido en las distintas instancias calificaciones bien diferentes con resultados llamativamente encontrados, lo que si bien ha de mover a la reflexión no puede resultar determinante de la conclusión a la que ha de llegarse atendiendo al caso concreto. Así, a título de ejemplo, nos encontramos con que las mismas operaciones --objetivamente hablando, pues es evidente que existen divergencias subjetivas en atención a las concretas personas afectadas-- han sido calificadas de muy diversas maneras, dando lugar a remisiones a la jurisdicción penal para seguir procedimiento criminal contra algún socio, o bien a regularizaciones con la calificación de simulación girando liquidaciones y sanciones, o bien a regularizaciones girando sólo las liquidaciones correspondientes sin sanción.”* <sup>454</sup>

La principal causa de esta disparidad de criterios, no es otra sino la misma que origina confusión al contribuyente a la hora de aplicar la normativa vigente; esto es, la interpretación de los indicios o pruebas de la existencia de actividad

---

<sup>454</sup> En la misma línea se pronuncian, entre otras, la STS de 18 de septiembre de 2015 (RJ 2015\4009) y la STS de 21 de septiembre de 2015 (JUR 2015\229825).

profesional prestada por parte de la sociedad profesional, con independencia de los servicios llevados a cabo por el socio profesional persona física para su sociedad profesional. El problema radica en el amplio abanico de situaciones y casuísticas que pueden darse en torno a las sociedades profesionales y a los indicios que sustentan o no la existencia real y verídica de las mismas. En palabras de GARCÍA MORENO<sup>455</sup>, “[...] *el resultado de los pronunciamientos administrativos y judiciales, lejos de consolidar una clara tendencia, se hunden en el relativismo de la casuística, haciendo que, respecto de un mismo objeto de análisis jurídico, exista un sinnúmero de posiciones encontradas, respecto de las cuales se haya de defender la unidad de la interpretación de la simulación contractual, justificándose el dispar resultado en una distinta actividad probatoria llevada a cabo en cada proceso por las partes que han intervenido en el caso concreto.*”

A modo de ejemplo, y entre otros, se indican a continuación algunos de los más recientes pronunciamientos jurisprudenciales a favor y en contra de la existencia de simulación en el caso de sociedades profesionales.

### **3.3.1. Pronunciamientos a favor de la existencia de simulación**

- **Sentencia núm. 584/2014 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 14 de mayo de 2014 (JUR 2014\230804) confirmada por la Sentencia del TS de fecha 16 septiembre de 2015 (RJ 2015\4711).** En la citada sentencia se señalan como argumentos a favor de la existencia de simulación en el caso enjuiciado, la carencia de empleados y profesionales externos al margen del socio profesional que pudieran realizar los servicios profesionales prestados, lo que pone de nuevo en el punto de mira al problema de la falta de definición del concepto jurídico indeterminado “medios materiales y personales”. El Tribunal concluye que al tratarse de una sociedad profesional

---

<sup>455</sup> Véase, GARCÍA MORENO, V.A., *La calificación de la interposición de sociedades para el ejercicio de una actividad profesional como simulación negocial*, Carta tributaria. Revista de opinión, N.º. 9, 2015, pág. 68

unipersonal que no cuenta con otros empleados al margen del propio socio profesional, ello es hecho suficiente para acreditar suficientemente la existencia de simulación.

- **Sentencia núm. 128/2015 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 28 de enero de 2015 (JT 2015\582)**, que se pronuncia en el mismo sentido que la anterior, y de nuevo alude a la ausencia de medios materiales y personales de la sociedad distintos del socio profesional persona física.<sup>456</sup>
  
- **Sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª de fecha 29 de abril de 2015 (JT\2015\1758)**. En la citada sentencia se enjuicia el supuesto de un socio profesional persona física que participa en varias sociedades profesionales todas ellas con medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad profesional. En este caso, y como apunta la sentencia en su Fundamento de Derecho Decimocuarto, no se cuestiona la existencia de las sociedades sino la facturación del socio desde una de las sociedades en las que participa, y ello por cuanto que, estima la Audiencia Nacional que la Administración Tributaria ha acreditado suficientemente que la prestación de servicios profesionales es llevada a cabo por el socio empleando los medios e instalaciones de una sociedad distinta de la que factura el servicio y percibe los rendimientos. En relación a esta sentencia, precisar como puntos de interés los siguientes:
  - a) La alusión en su Fundamento de Derecho Duodécimo a la doctrina expuesta en la STS de 20 de febrero (RT 2012\4113) relativa al empleo de entidades interpuestas y a la difusa frontera entre la simulación y la economía de opción en este tipo de situaciones.

---

<sup>456</sup> El mismo Tribunal se pronuncia en esta línea en sentencias posteriores. A modo de ejemplo: sentencia de fecha 7 de abril de 2015 (JUR 2015\136876); de fecha 8 de abril de 2015 (JUR 2015\136354); de fecha 9 de abril de 2015 (JUR 2015\136355), entre otras.



- b) El pronunciamiento de la Audiencia Nacional, y ello por cuanto que, estima la existencia de simulación pero sin embargo se pronuncia en contra de la imposición de sanción. Así lo señala claramente en su Fundamento de Derecho Vigésimo, que establece la anulación del acuerdo sancionador aludiendo a que la interpretación jurídica es divergente en cuanto a los hechos enjuiciados puesto que existen pronunciamientos de otros Tribunales en sentido contrario.

A tal efecto, señala literalmente el Fundamento de Derecho Vigésimo de la sentencia lo siguiente: “(...) *hay que plantearse si esta conducta merece ser acreedora de una sanción teniendo en cuenta que, aunque el criterio de la Sala, después de examinar las circunstancias de hecho concurrentes en las operaciones analizadas y los elementos probatorios obrantes en autos, es el que se ha expuesto, y en supuestos análogos es el que viene sosteniendo, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ( Sentencias de 27/05/2014 (JT 2014, 1334) -rec. 38/2013[sic]- y 7/04/2015 (PROV 2015, 136876) -rec. 58/2013 -, entre otras muchas); existen otros pronunciamientos judiciales que ante actuaciones similares han llegado a resultados distintos, como el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en Sentencia de 30 de enero de 2015 (PROV 2015, 44705) -rec. 309/2011 -, aportada por el recurrente, entre otras.*

*Ello revela que la interpretación jurídica es divergente y justifica la anulación del acuerdo sancionador, estimando el recurso en este aspecto.”*

- c) El Voto Particular de Dña. María Asunción Salvo Tambo, Presidente de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que alude a dos sentencias de la misma Sala (Sección 6ª) de la Audiencia Nacional, de fecha 26 de marzo de 2012 (JUR\2012\128446) y de fecha 18 de abril de 2012 (JUR 2012\151970), que en circunstancias idénticas y análogas, pero en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido, estiman que no se ha

producido en ningún caso simulación alguna<sup>457</sup>. Ello es de especial relevancia, puesto que se pone de manifiesto que incluso en sede de un mismo Tribunal existen pronunciamientos distintos entorno a las regularizaciones de las sociedades profesionales.

- **Sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de fecha 9 de marzo de 2016 (JT\2016\430).** En la citada sentencia, la Audiencia Nacional concluye que existe simulación, por cuanto que la sociedad profesional cuenta con una estructura meramente aparente que no se emplea en la prestación de servicios profesionales y que no resulta coherente con las elevadas cantidades que se facturan desde la misma.

Con todo, la sentencia estima parcialmente el recurso interpuesto, dado que entiende que es improcedente la imposición de sanción, y ello en aras a lo ya señalado por la sentencia de fecha 29 de abril de 2015 (JT\2015\1758).

---

<sup>457</sup> Concretamente, el Voto Particular de la citada sentencia se manifiesta en el siguiente sentido: *“Entiendo coherentemente con lo decidido por esta misma Sala (Sección Sexta) en las SSAN de 26 de marzo de 2012 (PROV 2012, 128446) y 18 de abril de 2012 (PROV 2012, 151970) que, si bien desde la perspectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido analizaron idéntica cuestión, esto es, la de si ha existido o no simulación ; o expresado de otro modo, si la regularización practicada es conforme a Derecho porque no se han prestado los servicios profesionales por las entidades de intermediación, las cuales serían artificios creados con la exclusiva finalidad de reducir la carga fiscal de su socio, con la consecuencia de que lo que éstas han facturado debe imputarse a la persona física. Finalizaba la Sala sus consideraciones en la primera de dichas sentencias que tenía por objeto la liquidación girada por IVA, también entre otros ejercicios, del 2005, a uno de los socios del despacho de abogados, al igual que la SAN de 18 de abril de 2012, remitiéndose, en lo que aquí interesa, a la anterior Sentencia, concluyendo que " al no apreciar simulación tributaria es obligado estimar el presente recurso". En definitiva, en aquellas sentencias desde la perspectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquí desde la perspectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero con agentes, hechos y operaciones sustancialmente análogas, la cuestión común a dilucidar es la existencia de simulación. Pues bien, al igual que en las precitadas sentencias, cuya fundamentación doy por reproducida aquí, y a la vista de las circunstancias concretas del caso, no se aprecia, a mi juicio, simulación tributaria; de ahí que resultaba obligado estimar el recurso, sin perjuicio de las regularizaciones que resultasen procedentes, particularmente en orden a los gastos discutidos, en sede de las distintas sociedades.”*

### 3.3.2. Pronunciamientos en contra de la existencia de simulación

- **Auto del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid de 11 mayo 2010 (JUR 2011\101898).** En el mismo se contempla la posibilidad de desarrollar una actividad profesional a través de una sociedad aunque carezca de otros medios materiales o humanos distintos del socio. Ello se justifica en base a que, de conformidad con el Tribunal, la actividad desarrollada (intermediación y asesoramiento financiero) no exige disponer de grandes medios materiales o humanos. El Auto señala que en el supuesto objeto de análisis, la Administración Tributaria pretende transparentar fiscalmente *de facto* a sociedades profesionales que dejaron de ser transparentes a partir del 1 de enero de 2003 (fecha en que dejó de estar vigente el régimen de transparencia fiscal) y ello por el mero hecho de ser interpuestas, cuando es obvio que por definición todas las sociedades transparentes son interpuestas sin que por ello sea posible la imputación de rentas a los socios desde 1 de enero de 2003. Afirma el citado Auto que en el supuesto analizado, la Administración Tributaria se extralimita al pretender transparentar de hecho sociedades profesionales, yendo por tanto más allá que el legislador en el tratamiento de las economías de opción<sup>458</sup>.

A estos efectos, resulta relevante señalar que este criterio es ratificado en el Auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 12 julio de 2011 (ARP 2011\1053) que, al respecto, señala en su Razonamiento Jurídico Tercero lo siguiente: *“Anteriormente a la legislación actual fueron sometidas las Sociedades Profesionales al régimen de transparencia fiscal, no poniéndose en tela de juicio, en aquel entonces, la simulación de las relaciones; es con posterioridad a suprimir el régimen de transparencia fiscal por la citada Ley 46/2002 de 18 de diciembre , cuando, al producirse una ventaja fiscal sobrevenida, conocida y no evitada por el Legislador Tributario, cuando así se hace, y por ende, no*

---

<sup>458</sup> Para más información véase FALCON Y TELLA, R., *De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid de 11 mayo 2010*, Quincena Fiscal, Nº 19, 2010

*puede entrañar reproche penal alguno para quienes resultan económicamente beneficiados por el cambio legislativo.”*

- **Auto de la Audiencia Provincial de Madrid de 12 julio de 2011 (ARP 2011\1053).** Dicho Auto desestima el recurso de apelación interpuesto por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado contra el anteriormente citado Auto del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid de 11 mayo 2010 (JUR 2011\101898). En este sentido, la Audiencia Provincial de Madrid reconoce, en sede de tributación directa, la posibilidad de desarrollar una actividad profesional (en este caso, la abogacía) a través de una sociedad, sin que el carácter personalísimo de la actividad profesional sea óbice para ello. En este sentido, el citado Auto señala que en tanto en que el carácter personalísimo se refiere a la prestación material del servicio y no al sujeto ubicado a la misma, nada impide que un profesional organice sus medios a través de una sociedad para la prestación de los mismos, sin que en ello deba considerarse la existencia de una actuación ilícita o una simulación<sup>459</sup>.
- **Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) de fecha 26 de marzo de 2012 (JUR 2012\128446).** En la citada sentencia, la Audiencia Nacional concluye,

---

<sup>459</sup> Al respecto, señala el Razonamiento Jurídico del Auto en cuestión que: *“El carácter personalísimo de la prestación de servicios por parte de un abogado, no impide que organice sus medios a través de una sociedad para la prestación de los mismos, siendo de destacar, a este respecto, conforme expresamente el auto recurrido, la aplicación del criterio establecido en el art. 3.1 del Código Civil ( LEG 1889, 27)\_ , válido para todo el ordenamiento jurídico, al que se debe atender para interpretar las normas "a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas", lo que significa que en el mundo actual los abogados actúan con las normas propias de su tiempo y, por tanto, organicen sus medios a través de una sociedad para la prestación del servicio, sin que pueda deducirse la existencia, por ello, de una actuación ilícita o una simulación. Así, el auto recurrido asevera con acierto "el carácter personalísimo de la prestación se refiere a la prestación material, no al sujeto ubicado a la misma (...) el despacho colectivo puede contratar con una sociedad profesional para la ejecución de una prestación personalísima, que necesariamente haya de realizarse por una persona física". Es igualmente significativo cómo la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales ( RCL 2007, 523)\_ admite en nuestro ordenamiento jurídico las citadas Sociedades siendo, por ello, factible que éstas sean las que tengan la relación jurídica con el cliente, de modo que el cliente y la Sociedad Profesional son los titulares de la relación, aunque la actividad material sea desarrollada, como no puede ser de otra forma, por la persona física, en este caso, el profesional abogado. La Ley no exige a las Sociedades Profesionales unos u otros medios, pudiendo ordenar por cuenta propia trabajo o capital o uno solo de estos dos factores.”*

en sede del IVA, que no existe simulación, por lo que no procede imputación de rentas a los socios profesionales personas físicas. Los argumentos que emplea la Audiencia Nacional para cimentar su fallo son en esencia dos:

- a) La carga de la prueba de la simulación incumbe a la Administración Tributaria, la cual no acredita suficientemente sus pretensiones en el supuesto analizado.<sup>460</sup>
- b) La necesaria defensa de la libertad de decidir cómo ejercitar la actividad profesional; especialmente a la luz de la STJCE, de 21 de febrero de 2006, Caso Halifax plc y otros contra Commissioners of Customs & Excise, (TJCE\2006\383)<sup>461</sup>.

En este sentido, la sentencia concluye que no procede considerar que se haya producido simulación, en tanto en cuanto, la sociedad profesional fue creada con el fin de separar la actividad de la sociedad de la de los socios, limitar la responsabilidad de los socios de acuerdo con el régimen de las sociedades profesionales establecido por la ley, mantener abierta una estructura flexible de capital que permitiese la entrada y salida de nuevos socios, y crear un centro de imputación de derechos y obligaciones y responsabilidad separado de las personas de

---

<sup>460</sup> Al respecto, la citada sentencia señala en su Fundamento de Derecho Cuarto: “No se establece ningún tipo de procedimiento para que la Administración tributaria declare la simulación, sino que la apreciación de que concurre se realiza en el propio acto de liquidación, que debe ser motivado. Por estas razones, corresponde a la Administración tributaria la prueba de la simulación y su debida concreción en el acto por el que practique la liquidación que proceda. Y puesto que la simulación se fundamenta en la inexistencia o falsedad de la causa del acto o negocio, es necesario destruir la presunción establecida en el artículo 1277 del CC (LEG 1889, 27) (“aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario”)”

<sup>461</sup> En este sentido, señala la sentencia de la Audiencia Nacional, en su Fundamento de Derecho Sexto: “Retomando lo establecido por el TJUE en la citada sentencia Halifax (TJCE 2006, 383) , no se aprecia la existencia de la simulación que justificaría mantener la conclusión obtenida por la Administración: analizadas las operaciones litigiosas, no se cumplen cumulativamente los dos requisitos establecidos por la ley y la jurisprudencia, pues no se aprecia que se hayan constituido las sociedades reiteradamente mencionadas para obtener una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la ley del IVA, ni resulta del conjunto de los elementos objetivos concurrentes que la finalidad esencial de las operaciones litigiosas sea la de obtener una ventaja fiscal.”

los socios, asignando un capital y medios económicos para el desarrollo de una actividad económica propia. Nótese a estos efectos, que la sentencia no entra a considerar que la obtención de una ventaja fiscal fruto de la forma de organización de la actividad profesional suponga la existencia de simulación, ni tampoco entra a analizar la existencia de medios materiales y personales en la sociedad.<sup>462</sup>

- **Auto del Juzgado de Instrucción nº 32 de Barcelona de 21 noviembre 2012 (ARP 2012\1276).** El citado Auto resuelve que en el caso objeto de análisis, al no existir ocultación por parte del contribuyente, y al haber actuado éste amparado en la libertad de empresa y de organización mediante la creación de sociedades, teniendo éstas actividad real, es procedente el desarrollo de las actividades profesionales a través de dichas sociedades, dentro del marco de la economía de opción, sin que quepa entender que exista simulación meramente por el hecho de que el contribuyente haya optado por la forma de organización de la actividad que le resulte menos gravosa a efectos tributarios.<sup>463</sup>

---

<sup>462</sup> Al respecto resulta de interés el comentario que realiza FALCÓN Y TELLA sobre las conclusiones que en fecha de 26 de octubre de 2010 presentó el Abogado General Mazák en el asunto *Weald Leasing* C-103/09, referido a la planificación fiscal aplicada por determinada compañía de seguros inglesa para minorar y retrasar el IVA soportado. Dicho autor finaliza su comentario diciendo: “Obsérvese que, entre nosotros, el tenor literal del art. 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, podría inducir a pensar que basta que se trate de negocios “artificiosos o impropios” y que de su realización resulte una ventaja, para que pueda recalificarse la operación a efectos fiscales. Pero es claro que la Ley interna ha de interpretarse de conformidad con el ordenamiento comunitario, y especialmente con la interpretación del mismo que realiza el Tribunal de Justicia en sus sentencias. Por tanto, si se confirma el criterio del Abogado General, como parece previsible, “habrá que entender implícita en la definición de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma del art. 15 LGT, al menos a efectos del IVA, la necesidad de que la ventaja fiscal obtenida sea contraria a la finalidad de las Directivas o de cualquier norma interna, dictada de acuerdo con las mismas.” No cabe, por tanto, la aplicación automática del art. 15 por el mero hecho de que las operaciones no tengan una finalidad económica válida distinta del ahorro fiscal, y menos aún puede tal circunstancia dar lugar a la consideración de las operaciones como simuladas.” (FALCÓN Y TELLA, R., *Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios “artificiosos o impropios”: las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto Weald Leasing*, Quincena Fiscal, núm. 2, 2010).

<sup>463</sup> Concretamente, el Razonamiento Jurídico Segundo del señalado Auto establece lo siguiente: “Por otra parte, concebido el Delito Fiscal como infracción del Deber, resulta necesario que el Deber Impuesto se concrete por la correspondiente normativa tributaria, que, a su vez, ha de fijar el Deber concreto de modo cierto, taxativo e inequívoco. Por ello, resulta de capital importancia no olvidar (y máxime en el caso concreto instruido) que, en el Derecho Tributario vigente, no existe, ni rige, un principio que establezca que las actividades

- **STJS de Murcia de 26 de enero de 2015 (JT 2015\406)<sup>464</sup>**. En dicha sentencia se señala que no procede apreciar la existencia de simulación en la constitución de una sociedad y facturación a través de ella a otra sociedad profesional vinculada, en tanto en que no resulta una operación artificiosa, y ello con independencia de que resulte más ventajosa a efectos fiscales para el contribuyente<sup>465</sup>.

Asimismo, se pronuncia en su Fundamento Jurídico Tercero, acerca de la necesidad de contar con medios personales y materiales en la sociedad profesional de conformidad con el criterio de la Administración Tributaria, a efectos de poder defender la inexistencia de simulación. En este sentido, señala la sentencia: *“En definitiva según la Inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el*

---

*económicas se deban organizar en la forma más rentable u óptima para la Hacienda. Ello significa que, en nuestro Ordenamiento Jurídico, se reconoce, admite y consagra un ámbito de libre configuración negocial que estructura la Economía de Opción. En consecuencia, el contribuyente aparece facultado para optar, de entre plurales posibilidades que le ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva. (...) Por ello, en los casos de concurrencia de Normas Tributarias, no existe Infracción del Deber cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable para evitar la normativa más gravosa. En consecuencia, lo que no resultaría sostenible, en Derecho Penal, es que se pretendiese, artificiosamente, la aplicación analógica in peius de las normas penales, desconociendo la normativa tributaria que sirve de complemento al tipo penal, cuando, precisamente, el ordenamiento tributario, de configuración legal, abre las vías a la Economía de Opción, y desde luego, sin mendacidad no puede hablarse de fraude fiscal, máxime cuando los sujetos obligados actúan, abiertamente y con plena transparencia, ante la Administración Tributaria.”*

<sup>464</sup> En línea a la citada sentencia se pronuncian también la STSJ de Murcia de fecha 6 de febrero de 2015 (JT 2015\412) y la STSJ de Murcia de fecha 6 de febrero de 2015 (JT 2015\454).

<sup>465</sup> A estos efectos, la citada sentencia se remite en su Fundamento Jurídico Tercero, a la sentencia de 29 de diciembre de 2014 (JUR 2015\40215), dictada por el mismo Tribunal, en la que se citaba jurisprudencia de la Audiencia Nacional, el Tribunal Supremo y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y señala lo siguiente: *“En este momento debe aclararse lo que debe entenderse por la llamada economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le permite reducir su coste fiscal. 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. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. 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, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto.”*

*desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad. Lo que no cabe es rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, si se tiene en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada como prestación accesoria, la obligación de prestar servicios profesionales, comprendidos dentro del objeto social, a través de la sociedad, y obligan al socio a cumplir esta prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas.”*

Especialmente interesante resulta la opinión de LUCAS DURAN<sup>466</sup>, al hilo de la citada sentencia, cuando señala que *“En la resolución comentada, se pone de manifiesto una tendencia enquistada en la Administración Tributaria que lleva a calificar como simulación determinados negocios jurídicos realizados y lícitos llevados a cabo por el contribuyentes. [...] Ciertamente, la Administración preferirá siempre declarar simulación pues ello conlleva un procedimiento más simple. Sin embargo, se trata de una corruptela ineficiente que lleva a una elevada*

---

<sup>466</sup> LUCAS DURAN, M., "Interposición" de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011), Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, N° 389-390, 2015, pág. 158



*conflictividad jurídica, de la que es ejemplo la resolución comentada.”*

- **Sentencia número 139/2015 del Juzgado de lo Penal nº 27 de Madrid de fecha 31 de marzo de 2015 (ARP\2015\1026).** La citada sentencia considera que no procede apreciar simulación en la constitución de sociedades profesionales unipersonales que facturan servicios profesionales prestados por sus socios a otra sociedad profesional vinculada. A estos efectos destacan los Fundamentos de Derecho Segundo, Tercero y Cuarto en los que alude a la realidad de las sociedades constituidas, lo que excluiría la regularización en concepto de simulación<sup>467</sup>; así como, los Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto, en los que entiende irrelevante de la falta de medios en la sociedad como indicio probatorio de la existencia de simulación, afirmando que *“[...] un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.”* (Fundamento de Derecho Quinto).

### **3.3.3. Corolario**

A la luz de lo hasta ahora expuesto, resulta patente que a efectos jurisprudenciales no existe una postura clara a la hora de enjuiciar las sociedades profesionales regularizadas bajo el concepto de simulación. La

---

<sup>467</sup> Concretamente, señala en su Fundamento de Derecho Cuarto: *“Lo que Lo que ocurre es que la Administración tributaria tiende a observar con desconfianza la actuación a través de personas interpuestas, sobre todo cuando se trata de la interposición de personas jurídicas, lo que le lleva a tratar supuestos de simulación, casos de interposición real de personas, que obviamente no pueden merecer esa consideración, porque como en el caso de autos, las personas jurídicas que prestaron los servicios procedieron a su facturación, recibieron los pagos en sus cuentas, los ingresaron en su contabilidad y en definitiva los asumieron como propios, incluso a efectos fiscales, al integrarlos en sus bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no se puede considerar que su personalidad sea una mera apariencia. La actuación a través de personas interpuestas no puede calificarse siempre y en todo caso como simulación subjetiva, máxime si nos encontramos ante la interposición de sociedades, porque no es sencillo aplicar las reglas de la simulación negocial al contrato de sociedad [...]”.*

existencia de pronunciamientos con criterios distintos y la contradicción que se suscita entre los distintos órganos judiciales, conlleva una problemática de difícil solución, y ello por cuanto que, tal divergencia de posturas no viene dada por una distinta interpretación del ordenamiento jurídico-tributario sino más bien por una distinta apreciación de los elementos probatorios en cada caso. Ello comporta que las contradicciones entre resoluciones judiciales no puedan resolverse por medio del recurso de casación para la unificación de doctrina, que está reservado para dirimir cuestiones de carácter interpretativo de la normativa vigente.

Así lo ha señalado el propio TS en su sentencia de 16 de septiembre de 2015 (RJ 2015\4711), entre otras<sup>468</sup>, en que precisamente enjuicia la regularización de una sociedad profesional por simulación, y establece a dichos efectos en su Fundamento de Derecho Quinto, apartado tercero: *“Tras la consideración procedente, se ha de señalar que en el recurso que ahora resolvemos no se nos ofrece una divergencia en la interpretación del ordenamiento jurídico entre las sentencias en comparación, sino una distinta apreciación y valoración de las circunstancias concurrentes por parte de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Quinta), frente a lo cual, y tal como hemos señalado anteriormente, esta modalidad casacional de unificación de doctrina no es la herramienta adecuada de impugnación.”*

Ante esta situación, ¿qué solución cabría plantear? Parece claro que en cualquier caso, la solución pasa necesariamente por tener una legislación más acotada en el ámbito de las sociedades profesionales que no se base en indicios probatorios y que no dé pie a contradicciones, facilitando su aplicación tanto a la Administración Tributaria como a los Tribunales.

---

<sup>468</sup> A modo de ejemplo, señalar que en idéntico sentido vuelve a pronunciarse el TS en su sentencia de 12 de julio de 2016 (JUR 206\157260).

#### **4. Regularización de sociedades profesionales: simulación versus valoración**

Tal como se viene exponiendo en los apartados anteriores, parece ser que la tendencia actual y generalizada de la Administración Tributaria es la de cuestionar directamente la existencia de la sociedad profesional regularizándola al amparo de la simulación. Sin duda, ello facilita la tarea de la Administración Tributaria, por cuanto que el procedimiento a seguir es más simple, y es que, con ese paso previo, al entender que nunca existió sociedad alguna, la Administración Tributaria se “ahorra” el tener que entrar a valorar si es acorde a la norma y a mercado el importe de las retribuciones satisfechas al socio profesional persona física por la prestación de servicios profesionales a su sociedad, y a lidiar con la complejidad que dicha valoración entraña<sup>469</sup>.

Con todo, el regularizar al amparo de la simulación frente al amparo de las normas de valoración establecidas en el régimen de operaciones vinculadas, es determinante, por cuanto que las consecuencias de una u otra regularización son muy distintas. Especialmente sensible es el hecho de que en caso de regularización al amparo de la simulación, la misma es fácilmente susceptible de sanción<sup>470</sup> e incluso de derivar en un proceso por delito fiscal (en caso de cumplirse los parámetros señalados por la normativa penal), al ser más fácil de entender que existe dolo o culpa en la actuación del contribuyente<sup>471</sup>. Por el contrario, en caso de regularización al amparo del régimen de operaciones vinculadas, ya es más difícil advertir que existe una conducta dolosa o culposa, pues no será nada extraño que pueda justificarse

---

<sup>469</sup> Al respecto, véase lo expuesto en el capítulo tercero del presente trabajo.

<sup>470</sup> Precisamente en torno a la sanción impuesta en las regularizaciones tributarias de la operación consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional a su sociedad profesional, resulta polémico el criterio empleado por la Administración Tributaria en el cálculo de la misma, que ha venido tomando la cuota del IRPF del socio persona física dejada de ingresar como base de cálculo sin considerar los impuestos directos satisfechos por la sociedad. A este respecto se refiere FERNÁNDEZ, A., en *La base de la sanción en la regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional*, Carta tributaria. Revista de opinión, Nº 10, 2016, págs. 54-60.

<sup>471</sup> En relación a la posible extensión de este tipo de regularizaciones al ámbito penal, véase el estudio que efectúa ALONSO GONZÁLEZ, L.M., en *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, 2016, capítulo 5 (págs. 209 – 239).

una interpretación razonable de la norma pese a que ésta difiera de la interpretación efectuada por la Administración Tributaria. En dicho supuesto, no cabría sanción ni tampoco apreciar la existencia de delito penal en la actuación del contribuyente<sup>472</sup>.

Asimismo, la apreciación de la existencia de simulación comporta que habitualmente se aprecie también la existencia de ocultación en la actuación por parte del contribuyente, y ello, por cuanto que la ocultación es uno de los elementos característicos de la simulación. De ahí que, las infracciones resultantes de la regularización por parte de la Administración Tributaria de situaciones en las que se aprecie la existencia de simulación, suelen acarrear la imposición de sanciones agravadas, sin perjuicio de que, deba acreditarse por parte de la Administración Tributaria la comisión de infracción tributaria.<sup>473</sup>

Así pues, en los casos en los que la Administración Tributaria regulariza a las sociedades profesionales indiscriminadamente bajo la figura de la simulación, transparentando *de facto* al atribuir las rentas obtenidas por la sociedad a los socios profesionales, en vez de aplicar el régimen de operaciones vinculadas a la prestación de servicios realizada por los socios profesionales a la sociedad, resulta patente que se penaliza al contribuyente de forma más gravosa de lo que le correspondería, al imponérsele sanción agravada y contemplarse la posibilidad de llevar el expediente a delito fiscal como consecuencia de la supuesta existencia de simulación<sup>474</sup>. Buen ejemplo de esta tendencia, cuanto

---

<sup>472</sup> Así se desprende la Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en cuyo artículo 5 se señala que “*No hay pena sin dolo o imprudencia.*”; y cuyo artículo 10 establece que “*Son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley.*”

<sup>473</sup> En relación a este tema, véase, entre otros, ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La simulación en Derecho tributario”, en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, 2010; y, ORENA DOMÍNGUEZ, A., *La problemática tributaria de las sociedades profesionales*, Quincena Fiscal, Nº 6, 2016

<sup>474</sup> En relación a este punto, cabe precisar que, si bien, esta sigue siendo la práctica habitual de la Administración Tributaria, recientemente han recaído algunos pronunciamientos por parte de la Audiencia Nacional, en los que pese a pronunciarse favor de la existencia de simulación, se ha estimado improcedente la imposición de sanciones precisamente por cuanto que existe una interpretación jurídica divergente en torno a las sociedades profesionales y al procedimiento óptimo para regularizarlas. Ello no es sino una muestra de que la simulación no es necesariamente y con carácter general la mejor herramienta para enjuiciar este tipo de sociedades. Véase, a modo de ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª de fecha 29 de abril de 2015 (JT\2015\1758), o la

menos discutible y criticable, por parte de la Administración Tributaria a tratar de transparentar *de facto* fiscalmente y en la jurisdicción penal a sociedades profesionales, es el caso enjuiciado por el Auto del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid de 11 mayo 2010 (JUR 2011\101898), al que ya nos hemos referido en anteriores apartados<sup>475</sup>.

En este sentido, la que escribe estas líneas no puede sino suscribir lo ya apuntado por FALCON Y TELLA<sup>476</sup>, que al respecto señala lo siguiente: *“Pues bien, en mi opinión, la reducción de impuestos que se consigue a través de la interposición de una sociedad profesional sólo puede corregirse, en su caso, a través de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en las relaciones entre la sociedad y sus socios. Pero ha de respetarse en todo caso la aplicación a la sociedad profesional del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, con la consiguiente ausencia de retenciones y aplicación de tipos inferiores al marginal máximo del IRPF, pues no tendría sentido alguno reintroducir una especie de transparencia a la carta, a voluntad del actuario, cuando dicho régimen ha sido suprimido por el legislador. Y menos aún, exigir a quienes pagan a la sociedad profesional unas retenciones que, ni siquiera bajo la vigencia del régimen de transparencia fiscal, han sido aplicables.”*

Y es que, de nuevo, cabe señalar que con independencia de que el desarrollo de la actividad profesional a través de una sociedad comporte ventajas fiscales para los socios profesionales personas físicas, ello no es óbice a que la sociedad profesional sea real, exista y, por tanto, sea lícita, lo que excluiría claramente la existencia de simulación<sup>477</sup>. Cuestión distinta sería el analizar si

---

sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de fecha 9 de marzo de 2016 (JT\2016\430).

<sup>475</sup> Al respecto, véase el comentario que efectúa FALCON Y TELLA en *De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid de 11 mayo 2010*, 2010

<sup>476</sup> FALCÓN Y TELLA, R., *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, 2009

<sup>477</sup> En este sentido, se pronuncia ALONSO MADRIGAL, cuando señala, en relación a la utilización de sociedades para la prestación de servicios profesionales, que *“No se ha tratado de ocultar la realidad a la Hacienda Pública cuando se ha declarado de acuerdo con lo realmente acontecido y no puede hablarse de simulación cuando no hay ocultación [...]”*. No

la prestación de servicios profesionales llevada a cabo por el socio profesional persona física para su sociedad, y tan real como la sociedad destinataria de la misma, está correctamente valorada conforme a valores de mercado o no.

Sin duda, ello no resulta tan sencillo, dadas las dificultades que presenta el tratar de aplicar los métodos de valoración propios del régimen de operaciones vinculadas y contenidos en el artículo 18 de la LIS<sup>478</sup>. Aun así, con todo, y pese a las múltiples dificultades que entrañe la aplicación de los métodos de valoración, es injustificable acudir a la figura de la simulación únicamente con el fin de evitar los “escollos” que presenta la aplicación de la normativa de las operaciones vinculadas al caso de la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, puesto que ello conduce a una *mala praxis* y a un retorcimiento del Derecho Tributario.

Y es que, partir *a priori* de la existencia de la sociedad profesional y optar por aplicar del régimen de operaciones vinculadas a la hora de regularizar la prestación de servicios profesionales llevada a cabo por el socio profesional persona física para su sociedad profesional, frente a acudir directamente a la aplicación de la simulación, amén de ser en la mayoría de casos más ajustado a Derecho, como se ha expuesto anteriormente, claramente supondría una menor litigiosidad. Y ello, por cuanto que en caso de discrepancia con la Administración Tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria, cabría optar por la vía de la tasación pericial contradictoria (regulada en el artículo 135 de la LGT)<sup>479</sup>, a efectos de determinar el valor de mercado de

---

*puede apreciarse, en relación con ello, el ánimo de defraudar en la conducta de los obligados tributarios, en cuanto que no se hayan ocultado sus rendimientos económicos ni los hayan sustraído a la obligación de tributar, habiéndolos declarado como ingresos de las “sociedades interpuestas”, que es una de las posibilidades permitidas por el actual ordenamiento jurídico.”* ALONSO MADRIGAL, F.J., “La calificación tributaria de la contratación de servicios profesionales por una firma a sociedades titularidad de los socios de aquélla: ¿simulación o economía de adopción?”, *Retos de la abogacía ante la sociedad global*, 2012, pág. 1203

<sup>478</sup> A estos efectos, nos remitimos a lo ya apuntado en los capítulos primero y tercero del presente trabajo.

<sup>479</sup> Sin entrar a efectuar un examen del procedimiento de la tasación pericial contradictoria, puesto que ello excedería del objeto de análisis del presente trabajo, para mayor información al respecto, véase entre otros: CAAMAÑO ANIDO, M.A., *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*, CEDECS, Barcelona, 1995; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., *Reflexiones en torno a la tasación pericial contradictoria*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y

la prestación de los servicios profesionales llevados a cabo por el socio. Ello sin duda, también facilitaría el enjuiciamiento de los hechos por parte de los Tribunales a la hora de valorar las pruebas presentadas por las partes.

Finalmente se hace necesario efectuar una última mención en cuanto a la aplicación del régimen de operaciones vinculadas al caso de las sociedades profesionales. Huelga decir que en los supuestos en los que la Administración Tributaria ha optado por regularizar la prestación de servicios profesionales llevada a cabo por el socio profesional persona física para su sociedad profesional mediante la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, ello motivado por la dificultad de poder probar la simulación (al ser evidente la existencia y realidad de la sociedad profesional), el resultado ha sido cuanto menos cuestionable. Y es que, en dichos supuestos, la Administración Tributaria, no ha aplicado debidamente el régimen de operaciones vinculadas, sino que ha procedido a imputar los resultados obtenidos por la sociedad profesional al socio profesional alegando que ello resultaba de la aplicación del método del precio libre comparable.<sup>480</sup> Dicho de otro modo, la Administración Tributaria ha procedido a aplicar *de facto* el artículo 18.6 de la LIS, norma pensada para que el contribuyente se acoja a ella voluntariamente y no para que se emplee como herramienta de regularización, y ello al supuesto amparo del método del precio libre comparable.

---

tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 156, 1996; LUCHENA MOZO, G., M., *Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 47, Nº 243, 1997; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La tasación pericial contradictoria: pasado, presente y lo que puede ser en el futuro*, Gaceta Fiscal, núm. 193, 2000; ALVAREZ MARTÍNEZ, J., "Aspectos materiales de la tasación pericial contradictoria", *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Andrés Báez Moreno (coord.); Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coord.); Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.); Miguel Angel Collado Yurrita (dir.); Juan José Zornoza Pérez (dir.); Vol. 2, 2010 (Tomo II); y, GARCÍA MARTÍNEZ, A., "El procedimiento de tasación pericial contradictoria", *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Andrés Báez Moreno (coord.); Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coord.); Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.); Miguel Angel Collado Yurrita (dir.); Juan José Zornoza Pérez (dir.); Vol. 2, 2010 (Tomo II).

<sup>480</sup> A modo de ejemplo, véase la Resolución del TEAC de fecha 2 de marzo de 2016 (JT 2016\116)

Sin duda, esta sistemática resulta criticable de base, como ya ha apuntado la doctrina. Así, concretamente PEDREIRA MENENDEZ afirma: *“Concluir que el precio libre comparable es equivalente al importe de los beneficios obtenidos por la sociedad de terceros me parece insostenible. Realmente se pretende establecer de facto un régimen de transparencia fiscal, sin que sea eso lo que ha querido la Ley 27/2014.”*<sup>481</sup> Y es que, en estos supuestos, se llega al mismo resultado que en el caso de regularizar por aplicación de la simulación, salvando lo que atañe a sanciones. Nuevamente se da un retorcimiento del Derecho Tributario, al aplicarse *de facto*, la norma de valoración prevista para el caso de sociedades profesionales contenida en el artículo 18.6 de la LIS, que no nace como herramienta de regularización sino como una alternativa, supuestamente, no obligatoria para el contribuyente, y que además adolece de ser una norma de difícil aplicación práctica.<sup>482</sup> Es por ello que, si bien, frente a la aplicación generalizada de la simulación al caso de la prestación de servicios profesionales llevada a cabo por el socio profesional persona física para su sociedad profesional, debe aplicarse el régimen de operaciones vinculadas, éste último debe aplicarse por parte de la Administración Tributaria conforme a Derecho, destinando los medios y recursos necesarios para determinar el valor de mercado del servicio profesional llevado a cabo por el socio para su sociedad, en atención a la cualificación del socio, tipología de servicio y volumen de la entidad, en vez de aplicar indiscriminadamente el artículo 18.6 de la LIS, una norma, supuestamente, de aplicación voluntaria para el contribuyente.

## 5. Consideraciones finales

A la luz de lo expuesto en los anteriores apartados, son varias las consideraciones a efectuar en torno a la regularización al amparo de la simulación de la operación consistente en la prestación de servicios

---

<sup>481</sup> PEDREIRA MENEDEZ, J., *La valoración de las operaciones vinculadas entre socios profesionales y sus sociedades*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 399, CEF, Junio 2016, pág. 124

<sup>482</sup> Véase lo ya comentado al respecto en el capítulo tercero del presente trabajo.



profesionales por parte de un socio profesional persona física a su sociedad profesional.

En primer lugar, cabe recalcar que regularizar indiscriminadamente por la vía de la simulación este tipo de operaciones, como tiende a efectuar la Administración Tributaria, supone desconocer una realidad patente cual es que la sociedad profesional existe. Sin duda, es misión de la Administración Tributaria perseguir el fraude consistente en la constitución de sociedades sin motivo económico válido que por vías artificiosas y de falsos negocios busquen únicamente la obtención de ventajas fiscales, sin embargo a menudo las sociedades profesionales son tildadas de interpuestas y artificiosas cuando en realidad toda sociedad es *per se* interpuesta y cuando por el hecho de desarrollar una actividad profesional no implica que carezca de motivo económico válido.

En este sentido, se hace necesario defender la libre voluntad de las partes frente a las regularizaciones indiscriminadas fundamentadas en la existencia de simulación. Ciertamente la economía de opción limita con la simulación en una frontera a menudo difusa. En este punto, cabe señalar que es precisamente el etéreo concepto de “motivo económicamente válido” el que parece tratar de emplear la Administración Tributaria para distinguir en que caso nos encontramos ante un supuesto de economía de opción o ante un supuesto de simulación. Este concepto jurídico indeterminado, que antes se reservaba exclusivamente para el caso de regularizaciones en supuestos de reestructuraciones empresariales, ahora tiende a emplearse para fundamentar todo tipo de regularizaciones tributarias. Esta práctica por parte de la Administración Tributaria está derivando en equiparar el ahorro fiscal lícito al que puede optar el contribuyente al desarrollar su actividad profesional a través de una sociedad, con la ausencia de motivo económico válido en la constitución de la sociedad más allá del citado ahorro, lo cual es más que cuestionable puesto que, precisamente, la economía de opción permite al contribuyente organizarse de la forma que le resulte más favorable a efectos tributarios, sin que ello deba entenderse necesariamente como un perjuicio para la Hacienda Pública. Entender lo contrario, sería lo mismo que eliminar de

nuestro sistema tributario, a efectos prácticos, la economía de opción consistente en el desarrollo de una actividad profesional a través de una sociedad.

Por otra parte, la regularización por simulación bajo los parámetros de la Administración Tributaria, (y concretamente a tenor de las Notas de 26 de marzo de 2009, la Nota nº 9/09, de 11 de mayo de 2009, y la Nota nº 10/09, de 11 de mayo de 2009), implica imputar las rentas percibidas por la sociedad profesional fruto de la prestación de servicios, al socio profesional persona física. Ello supone “resucitar” exclusivamente para las sociedades profesionales, el régimen de transparencia fiscal, derogado desde el año 2002. En palabras de ALONSO MADRIGAL *“La Inspección Tributaria no parece aceptar en estos casos la supresión legal del régimen de la transparencia fiscal, y pretende, indirectamente, seguir aplicando el mismo más allá de su periodo de vigencia, “transparentando” de hecho las sociedades “interpuestas”. Aquí se parecía de forma especialmente significativa la quiebra del principio de legalidad, dado que el resultado que no hubiera sido posible en modo alguno mediante la aplicación de una norma derogada en el momento de aplicación e los hechos, se consigue indirectamente, por medio de la supuesta simulación, recurriendo a integrar analógicamente la que se pretende sea la norma fiscal complementaria; la correspondiente al derogado régimen de la transparencia fiscal, otorgando a la misma una ultra actividad no prevista por el legislador y aplicándola a supuestos no comprendidos en su ámbito temporal de aplicación, y extrayendo además de dicha aplicación consecuencias penales.”*<sup>483</sup>

Se discrimina, pues, con esta práctica, a las sociedades que prestan servicios profesionales respecto de las sociedades con actividad empresarial, a las que no se le aplica el levantamiento del velo societario.

Por todo ello, las regularizaciones tributarias que tengan por objeto la operación consistente en la prestación de servicios profesionales por parte de un socio

---

<sup>483</sup> ALONSO MADRIGAL, F.J., “La calificación tributaria de la contratación de servicios profesionales por una firma a sociedades titularidad de los socios de aquella: ¿simulación o economía de adopción?”, *Retos de la abogacía ante la sociedad global*, 2012, pág. 1206

profesional persona física a su sociedad profesional, deberían practicarse con carácter general por aplicación régimen de operaciones vinculadas, empleando como parámetro el valor de mercado, y no con carácter general por aplicación de la simulación. Máxime cuando ésta última lleva aparejada la imposición de sanción e incluso posible derivación a delito fiscal, en casos en los que no existe ocultación sino tan solo una interpretación razonable de la norma aunque dispar respecto de la efectuada por la Administración Tributaria.

Siendo ello así, ¿cuál es el motivo que impulsa a la Administración Tributaria a decantarse por aplicar la simulación a este tipo de sociedades y proceder a transparentar *de facto*? Posiblemente, la dificultad que presenta el aplicar las normas de operaciones vinculadas a las sociedades profesionales, sin duda, fruto de una normativa poco precisa en materia de valoración, y que, a efectos prácticos, aboca a la Administración Tributaria a optar, o bien por regularizar al amparo de la simulación, o bien por aplicar *de facto* la norma de valoración prevista para el caso de sociedades profesionales contenida en el artículo 18.6 de la LIS, en vez del consabido método de valoración del precio libre comparable.

En esta situación de gran inseguridad para el contribuyente, los Tribunales no parecen arrojar luz a la controvertida cuestión. Y es que, la contradicción entre pronunciamientos judiciales a la hora de enjuiciar los supuestos de prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional y determinar la existencia de simulación en dicha operativa o no, no es sino una clara prueba de la gran polémica que suscita esta cuestión y la divergencia de criterios en cuanto al tratamiento fiscal a otorgarle. Contradicciones y divergencias que no pueden solventarse a través del recurso de casación para la unificación de doctrina al tratarse de una cuestión de distinta apreciación de los elementos probatorios en cada caso. Esta realidad que se da, día tras día, en la práctica jurídica es la clara consecuencia de una legislación ineficiente que se sigue basando en conceptos jurídicos indeterminados e indicios probatorios para regular una realidad existente y en pleno auge como son las sociedades de profesionales. Esta situación no sólo genera un perjuicio para el contribuyente, sino también

para la Administración Tributaria y para los órganos judiciales que ven dificultada su tarea en cuanto a la aplicación de la normativa vigente, lo que incrementa innecesariamente la litigiosidad, y por ende, la necesidad de destinar mayores recursos a combatirla.

**CAPÍTULO QUINTO: RECAPITULACIÓN DE PROBLEMÁTICAS Y  
REFLEXIONES FINALES**



## **1. Objetivo y planteamiento del capítulo**

Tras el desarrollo de los capítulos Primero a Cuarto del presente trabajo, y ante las múltiples y diversas cuestiones abordadas en ellos, estimamos conveniente efectuar una breve recopilación a fin de exponer de forma sintética las principales problemáticas que plantea, tanto en sede de calificación como en sede de valoración, la actual regulación tributaria de la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional.

Así pues, este capítulo de recopilación y reflexiones finales, constituye el prolegómeno necesario para el planteamiento de las conclusiones resultantes del estudio efectuado y que suponen la propuesta de diversas modificaciones normativas encaminadas a tratar de solventar las problemáticas expuestas a continuación.

## **2. Inexistencia de definición tributaria de “actividad profesional” y de “sociedad profesional”**

El concepto moderno de actividad profesional encuentra su raíz en la concepción medieval de los “profesionales liberales”. Ya en la Edad Media se empezó a distinguir entre “profesiones liberales” y “profesiones agremiadas”. Las características predicables de las primeras sentaron las bases del concepto usual o sociológico de profesional que llega hasta nuestros días, caracterizado, esencialmente, por la necesidad de una alta formación y la realización personal de la actividad. Tras la revolución industrial del siglo XIX aumenta exponencialmente la importancia del grupo social compuesto por los profesionales así entendidos, cuya actividad se ejercía en régimen de dependencia (laboral) o en régimen de independencia (autónomo o societario), siendo en este segundo supuesto cuando nos encontramos ante la actividad profesional como actividad económica. Ello propició la expansión de las

sociedades profesionales, por cuanto que, a estos efectos, la actividad profesional como actividad económica podía ejercerse tanto a nivel individual (profesional-autónomo) como en régimen colectivo (profesional-socio), surgiendo en este segundo caso el concepto de sociedad profesional que, desde luego, tiene una base mercantil, pero también tiene unas connotaciones fiscales de singular relevancia. Curiosamente, la primera de estas connotaciones es de signo conceptual, pues no está claro el concepto de profesional a nivel tributario.

En este sentido, cabe señalar que, actualmente, no existe a efectos tributarios una definición clara de lo que debe entenderse por “actividad profesional”. A efectos tributarios, tanto en sede de tributación directa como en sede de tributación indirecta, únicamente se define el término “actividad económica”, cuya definición parte de conceptos jurídicamente indeterminados, y bajo el que se englobarían tanto las actividades empresariales como las actividades profesionales, sin que se efectúe en la normativa tributaria una delimitación precisa de ambos tipos de actividad.

Y es que, a estos efectos, sólo se ha hecho referencia a las “actividades profesionales”, en sede del IRPF, puesto en relación con el IAE. Siendo que la normativa reguladora del IRPF no contiene ninguna definición concreta del concepto pero de la que cabe inferir que, por remisión, las actividades profesionales serían aquellas incluidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE. Con todo, esta remisión no resolvería de forma plenamente satisfactoria el concepto de actividad profesional, pues presenta ciertos matices y dudosas cuestiones interpretativas, tal como se expone en el Capítulo Primero del presente trabajo.

Tampoco existe en sede del ordenamiento tributario una definición clara y unitaria del concepto “sociedad profesional”, por lo que no resta más remedio que acudir a la acepción coloquial del término englobando así a cualquier sociedad que desarrolla una actividad profesional. Reconocemos que se trata de una acepción extraordinariamente amplia y ambigua pero, dada la falta de



definición fiscal más precisa, entendemos que es la única que cabe predicar de nuestro sistema tributario.

Por el contrario, el término “sociedad profesional” sí se encuentra definido en el ámbito mercantil y concretamente en la LSP que señala requisitos muy concretos en torno a dicho concepto (tales como, exclusividad del objeto social, composición de los socios, requisitos de titulación y colegiación respecto de la actividad profesional desarrollada). Sin embargo, en la normativa tributaria no existe ninguna remisión a la LSP a la hora de delimitar el concepto de “sociedad profesional” ni tampoco en la LSP se contiene ningún régimen fiscal específico aplicable a las sociedades que caigan bajo el paraguas de LSP, por lo que, parece evidente que la normativa tributaria es más amplia en cuanto al concepto “sociedad profesional” que la definición contenida en el articulado de la LSP. Ello no es sino una clara consecuencia del hecho de que ambos ordenamientos, mercantil y tributario, responden a lógicas distintas, y tienen objetivos y finalidades diferentes. Precisamente, en este sentido, una de las finalidades de la LSP es posibilitar la aparición de una nueva clase de profesional colegiado, que sería la propia sociedad profesional tal como la concibe la LSP. No obstante cabe señalar que no todas las actividades profesionales requieren de colegiación profesional para ser desempeñadas, por lo que, no necesariamente todas las sociedades que desarrollen una actividad profesional están acogidas a la LSP, y sin embargo sí que deben considerarse sociedades profesionales a efectos tributarios.

De ahí que quepa concluir que, ante la inexistencia de una definición de “sociedad profesional” en términos tributarios, no sea posible extrapolar miméticamente el concepto mercantil de la LSP al ámbito tributario.

### **3. Problemática de la doble imposición por dividendos: especial consideración en el caso de las sociedades profesionales**

La distribución de dividendos como vía para trasladar las rentas obtenidas por la sociedad profesional a su socio profesional persona física, es un sistema fácil por cuanto que no presenta problemáticas de calificación ni tampoco de valoración, ni genera conflicto con la Administración Tributaria. Sin embargo, el pernicioso efecto de la doble imposición económica provoca que sea un sistema altamente costoso, especialmente para el socio profesional persona física. Ello, junto con el hecho de que en el particular caso de las sociedades profesionales, cuya base es claramente personalista (dado el carácter *intuitio personae* de la actividad desarrollada) prima la prestación de servicios realizada por el socio frente a la aportación de capital, favorece que el sistema empleado para el traslado de rentas de la sociedad profesional al socio profesional persona física sea la vía de la retribución por prestación de servicios frente al reparto de dividendos, con la problemática en cuanto a calificación y valoración que ello comporta. Y es que, si bien la vía de la retribución por prestación de servicios profesionales resulta más favorable a efectos fiscales desde el punto de vista de la tributación global IRPF-IS, sin embargo, es también generadora de una constante fuente de conflicto entre el contribuyente y la Administración Tributaria, tanto en materia de calificación como en materia de valoración.

#### **3.1. Discriminación de los “socios-profesionales-empresarios” frente a los “socios-ahorradores”**

La actual normativa vigente en sede del IRPF, no prevé ningún mecanismo para evitar la doble imposición en la tributación de los dividendos de fuente interna percibidos por socios personas físicas. Con independencia de la evolución normativa en esta materia y de las razones últimas que han impulsado al legislador a aceptar la existencia de doble tributación en el caso de las rentas del ahorro percibidas vía reparto de dividendos, ampliamente expuestas en el Capítulo Segundo del presente trabajo, lo cierto es que la

existencia de esta doble imposición perjudica especialmente a los socios profesionales por cuanto que supone sobrecargar la tributación de los dividendos que percibe el socio profesional persona física de su sociedad, y que en última instancia, se han generado a partir del trabajo de dicho socio para la sociedad.

Y es que, no hay que olvidar que el socio profesional persona física contempla su participación en la sociedad como su principal medio de vida al canalizar su actividad profesional a través de ésta última. Precisamente por ello, su voluntad inversora es claramente intervencionista y plenamente activa al estar involucrado en la gestión diaria de la sociedad. Lejos de ser un mero profesional que trabaja para la sociedad, además de la prestación de servicios profesionales que ejecuta para la sociedad profesional, también decide respecto de las inversiones a acometer por ésta última y respecto de la política de distribución de dividendos. Siendo así, es obvio que, adicionalmente a su tributación personal en sede del IRPF, también se vea afectado de forma directa por la tributación en sede del IS de la sociedad profesional en la que participa. Precisamente por eso, su percepción en cuanto a la tributación respecto de los beneficios obtenidos por el desarrollo de la actividad profesional, es una percepción global de la tributación conjunta IRPF-IS, al haber una estrecha vinculación con la sociedad profesional en la que participa y de ahí que se vea claramente afectado por la doble imposición que se genera en el reparto de dividendos procedentes de la sociedad profesional.

El impacto que para este tipo de socios, “socios-profesionales-empresarios”, conlleva la doble imposición de la tributación de los dividendos de fuente interna es evidente y sustancialmente distinto al impacto que pueda tener esa misma doble imposición en el caso de socios persona física no profesionales, que contemplan su participación en una sociedad como un mero vehículo de inversión pero que en ningún caso constituye su principal fuente de ingresos. Para este tipo de socios persona física, “socios-ahorradores”, los dividendos percibidos no resultan ser una remuneración a la actividad que desarrollan como principal medio de vida, y su grado de participación en la sociedad no

conlleva que intervengan en la toma de decisiones empresariales diarias de la sociedad ni en el desarrollo de la actividad objeto de la misma, ni mucho menos en la política de distribución de dividendos. La aportación de este tipo de socios a la sociedad en la participan se limita a una aportación de capital. Por el contrario, los “socios-profesionales-empresarios”, no sólo aportan capital a la sociedad sino que también aportan su trabajo diario, siendo de hecho éste último factor el más relevante para el desarrollo de la actividad profesional, objeto de la sociedad, frente a otros factores como capital o bienes.

Siendo así, a diferencia de lo que sucede en el caso de los “socios-profesionales-empresarios”, en el caso del “socio-ahorrador”, existe una desvinculación psicológica y emocional respecto de la sociedad en la que participa y es habitualmente ajeno a la tributación efectiva que ésta última soporta. Su percepción en cuanto a la tributación que soportan los dividendos distribuidos y que él percibe se limita al impacto en sede de su IRPF. Dado que los dividendos percibidos son, desde su óptica, un rendimiento secundario, fruto de sus inversiones, pero no su principal medio de vida ni tampoco una remuneración por su trabajo diario, no tiene presente la tributación global IRPF- IS a la que se ven sometidos los beneficios obtenidos por la sociedad y posteriormente distribuidos. Así pues, no le resulta tan evidente la doble imposición generada, ni se ve tan afectado por la misma. Su principal preocupación e interés radica en el importe del dividendo percibido y habitualmente ignora cuál ha sido el beneficio total obtenido por la sociedad.

Así pues, resulta evidente que a efectos de valorar el efecto de la doble imposición económica en la distribución de dividendos en el caso de las sociedades profesionales se hace necesario diferenciar entre el perfil de “socio profesional-empresario” y el perfil de “socio ahorrador”, estando el primero claramente condicionado por dicho efecto en la toma de decisiones respecto de la política de distribución de dividendos. A diferencia de éste, al “socio ahorrador”, socio inversor de cartera para el que las participaciones ostentadas en la sociedad son una mera inversión entre otras, y que no está involucrado directamente en la gestión de la sociedad ni en el desarrollo de la actividad objeto de la misma, únicamente le interesa percibir el máximo dividendo

posible, siendo habitualmente ajeno a las inversiones que efectúe la sociedad en la que participa y a la tributación efectiva que ésta soporte. Por el contrario, el “socio profesional-empresario” no sólo se ve afectado por la tributación en sede de su IRPF, sino que, el IS al que esté sujeto la sociedad y que grava los beneficios que posteriormente se distribuirán, le impacta de forma directa condicionando el acuerdo de distribución. En este supuesto, el “socio profesional-empresario” tiene muy presente la tributación global IRPF-IS, puesto que hay una vinculación estrechísima con la sociedad en la que participa, por tanto, es plenamente consciente y se ve claramente afectado por la doble imposición que se genera en el reparto de dividendos.

Ante esta situación, resulta criticable de partida que el ordenamiento tributario confiera el mismo tratamiento fiscal a situaciones, planteamientos y condiciones tan distintas como son las propias del “socio-profesional-empresario” y las propias del “socio-ahorrador”, resultando ello en un claro agravio comparativo y perjuicio para el caso de los socios profesionales persona física.

En este sentido, parece que el legislador, al regular, está pensando únicamente en un perfil muy concreto de socio persona física, el “socio-ahorrador”, que no soporta ni se ve tan afectado por la tributación de la sociedad en sede del IS, y al que sólo afecta el IRPF, y en cambio, no esté considerando otro perfil de socio persona física muy habitual en la práctica: el “socio-profesional-empresario” que no sólo se ve afectado por la tributación en sede del IRPF, sino al que también afecta de forma directa, y mucho, la tributación en sede del IS de su sociedad, puesto que ello tiene impacto directo en “su bolsillo”.

Ello comporta que se produzca una clara discriminación entre ambos tipos de socios, para los que, si bien el tipo de rendimiento a efectos de IRPF percibido recibiría la misma calificación, dividendos, obviamente no tiene la misma connotación, al tratarse de realidades económicas completamente distintas.

### **3.2. La reducción de tipos impositivos como medida ineficiente en el caso de los socios profesionales**

En atención a las medidas adoptadas a raíz de la Reforma Fiscal de 2015, parece que el legislador pretenda justificar la existencia de doble imposición en la tributación de los dividendos de fuente interna percibidos por socios profesionales personas físicas de sus sociedades profesionales, en base a la reducción de tipos impositivos en sede del IRPF y del IS. Y es que, con la normativa vigente, aparentemente resulta más favorable, o cuanto menos, prácticamente igual, tributar por la escala progresiva del IRPF (cuyo tipo máximo se sitúa en el 45%) que constituir una sociedad a través de la cual desarrollar la actividad profesional y efectuar reparto de dividendos como vía de traslación de los beneficios sociales (cuya tributación global se situaría en un 48%, resultante de sumar el 25% que sería el tipo del IS + el 23% que sería tipo aplicable al tramo máximo correspondiente a la escala aplicable a la renta del ahorro del IRPF).

Con todo, se hace necesario efectuar dos precisiones a esta equiparación de tipos impositivos aplicables, especialmente en el caso de las sociedades profesionales:

1. La reducción de tipos impositivos, por la cual se favorece la tributación en caso de desarrollar la actividad profesional de forma individual (supone un 3% menos de tributación global) frente al sistema de emplear una sociedad profesional que facture al cliente final y distribuya dividendos a su socio profesional, parte de una presunción de fraude y realmente está diseñada con objeto de evitar situaciones fraudulentas en las que la constitución de la sociedad profesional tenga únicamente por objeto motivos fiscales y no una realidad económica subyacente.

Por tanto, la reducción de tipos no tiene por objeto contribuir a minimizar el impacto de la doble imposición en el caso de los “socios-profesionales-empresarios” y parece ignorar que existen motivos que impulsan la constitución de las sociedades profesionales y que van más

allá de razones fiscales, tales como lo son: compartir sinergias, compartir responsabilidades, minimizar riesgos y lograr una mejor posición en el mercado frente a sus competidores.

2. La reducción de tipos expuesta parece tener presente a las rentas más altas, los profesionales con grandes volúmenes de beneficio, pero por el contrario, no tiene en consideración a las rentas medias y bajas: los pequeños y medianos emprendedores que constituyen una sociedad para empezar a desarrollar su actividad profesional. Estos contribuyentes, pequeños y medianos “socios-profesionales-empresarios” no tributarían por la escala progresiva del IRPF en su tipo máximo del 45%, sino que suelen estar en tramos intermedios de la misma. En estos casos frente a la tributación global del 48% (resultante de sumar el 25% que sería el tipo del IS + el 23% que sería tipo aplicable al tramo máximo correspondiente a la escala aplicable a la renta del ahorro del IRPF), la tributación en la escala progresiva del IRPF en caso de obtener directamente las rentas percibidas por la sociedad al ejercer de forma individual la actividad profesional, podría situarse en un 37%, lo que supondría un diferencial de tributación del 11% en perjuicio del ejercicio colectivo de la actividad profesional a través de una sociedad profesional. Así pues, en el caso de las rentas altas sujetas a tributación al tipo más elevado de la escala progresiva del IRPF, el porcentaje global de tributación que supone la traslación de beneficios de la sociedad profesional a su socio profesional por la vía de la obtención de dividendos está prácticamente equiparado con el porcentaje global de tributación que supone la traslación de beneficios por la vía de la obtención de retribución, sin embargo, en el caso de rentas medias y bajas, tramos en los que, precisamente, se ubican la mayor parte de los profesionales personas físicas, la diferencia es mayor, dándose situaciones de injusticia tributaria.

Por tanto, queda patente que la reducción de tipos impositivos no solventa el problema de la doble imposición y es ineficiente especialmente en el caso de las sociedades profesionales ya que pasa por alto las necesidades de los

pequeños y medianos profesionales, perfiles que precisamente son los que requieren de mayor apoyo en cuanto a políticas fiscales que favorezcan el desarrollo de su actividad profesional, la emprendeduría, la creación de sociedades profesionales y, por ende, la generación de riqueza colectiva.

### **3.3. Falta de alternativas reales del socio profesional persona física a la retribución por servicios profesionales**

Teniendo en cuenta que con carácter general, la constitución de una sociedad profesional no es una medida que el profesional persona física adopte en aras a evitar tributación (como erróneamente parece considerar el legislador) sino que a menudo resulta ser una necesidad, de cara a facilitar la especialización de actividades, incrementar de la capacidad de producción, establecer economías de escala, permitir la acumulación de recursos humanos y materiales, potenciar la reputación de la actividad profesional y posibilitar la obtención de ganancias fruto de la diversificación, logrando evitar los riesgos propios del ejercicio de una actividad profesional; parece evidente que en la práctica, optar por el desarrollo individual de la actividad profesional frente al desarrollo colectivo bajo una forma societaria, con el único fin de evitar la problemática de la doble imposición, no es una alternativa económica viable ni real para el profesional persona física.

Siendo ello así, y ante la situación expuesta en los anteriores apartados, cabe señalar que el ordenamiento tributario, tal como está actualmente configurado, sitúa al socio profesional persona física entre la espada y la pared, abocándolo irremediablemente a la vía de la retribución por servicios profesionales y consecuente gasto deducible en sede de la sociedad profesional, frente a la opción que supondría la distribución de dividendos, en aras a percibir las rentas fruto del ejercicio de la actividad profesional, y ello por cuanto que el “socio-profesional-empresario” no puede permitirse soportar el coste económico que le comporta la “sobreimposición” que actualmente sufre el sistema de dividendos de fuente interna.



Se produce, por tanto, un efecto perverso del sistema tributario en cuanto a la relación entre el socio profesional y su sociedad profesional, puesto que el mismo sistema lleva inexorablemente *de facto* a la vía de la retribución por servicios profesionales, cuya regulación está plagada de problemáticas, tal como se ha expuesto ampliamente en los Capítulos Segundo y Tercero del presente trabajo. De nuevo ello, es fruto de no tener en consideración a la hora de legislar, la realidad económica de las sociedades profesionales.

#### **4. Problemática en sede de calificación de los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad profesional. Aspectos críticos del artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF**

La normativa de calificación contenida la LIRPF prevista para la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, y concretamente contenida en el artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF, es un loable aunque fallido intento de aclarar la controversia en torno a la calificación de los rendimientos percibidos por dichos servicios, y ello por cuanto que la redacción del citado artículo adolece de diversos defectos que desembocan en las problemáticas que se exponen a continuación.

##### **4.1. Definición de rendimientos de actividades económicas frente a rendimientos del trabajo por remisión a otros ordenamientos jurídicos distintos del tributario**

*A priori* cabe señalar que la calificación que debe recibir en sede del IRPF, la retribución que percibe el socio profesional persona física que presta el servicio profesional a su sociedad profesional dependerá de la naturaleza jurídico-tributaria de la relación que se establece entre el socio y su sociedad a efectos de la concreta prestación de los servicios profesionales. En este sentido, a efectos del IRPF, los rendimientos percibidos son susceptibles de calificarse o

bien como rendimientos de actividades económicas o bien como rendimientos del trabajo. Dicha calificación es determinante puesto que uno y otro tipo de rendimientos no tienen el mismo impacto fiscal, existiendo importantes diferencias en cuanto a la posibilidad de deducir gastos, de aplicar deducciones, en el tipo de retención aplicable... etc. Asimismo, la naturaleza jurídico-tributaria de la relación que se establece entre el socio y su sociedad a efectos de la concreta prestación de los servicios profesionales tiene importantes efectos en el IVA, puesto que en caso de entender que la relación entre el socio y la sociedad a efectos de la prestación de los servicios profesionales es una relación de carácter mercantil, ello podría implicar que dicha prestación de servicios quedase a su vez sujeta a IVA, con las consiguientes consecuencias en cuanto a la obligación de repercusión de IVA y de emisión de factura por los servicios profesionales prestados.

Concretamente, el artículo 17.1 de la LIRPF señala que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. En este sentido, si bien la existencia de una relación laboral no es la única condición determinante de la calificación de la retribución percibida por la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad, como rendimientos del trabajo a efectos del IRPF, sin duda sí constituye uno de los factores relevantes de la misma, según la literalidad de la normativa vigente y el criterio interpretativo de la Administración Tributaria. En cuanto a la existencia o no de relación laboral entre el socio y su sociedad, ésta debe interpretarse de conformidad con los parámetros propios de la normativa laboral. De ahí que quepa afirmar que la calificación tributaria a efectos del IRPF de la remuneración percibida por el socio profesional persona física por la prestación de servicios profesionales a su sociedad profesional, queda en parte condicionada por la existencia de una relación laboral entre el socio persona física y su sociedad profesional, tal como ésta se define en la normativa laboral.

Por tanto, parece evidente que la calificación de la retribución percibida por la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad, a efectos tributarios, se somete por remisión a lo establecido en otra normativa de carácter no tributario, cual es la laboral, siendo cuestionable el empleo de esta técnica legislativa por la complejidad que ésta entraña en cuanto a la aplicación e interpretación de la norma tributaria para el contribuyente.

#### **4.2. Empleo de conceptos jurídicamente indeterminados en la distinción entre rendimientos del trabajo y de actividades económicas**

Adicionalmente a la remisión a la normativa laboral, y a la existencia de relación laboral entre el socio profesional persona física y su sociedad, como elemento relevante para que los rendimientos percibidos por los servicios prestados se califiquen como rendimientos del trabajo, el artículo 17.1 de la LIRPF también señala que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas, por lo que, resulta evidente que la LIRPF define los rendimientos del trabajo por exclusión respecto de los rendimientos de actividades económicas, basando, a su vez, la definición de éstos últimos en dos conceptos jurídicos indeterminados no definidos en la normativa tributaria: ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción.

- a) En cuanto a la **existencia de ordenación por cuenta propia**, destacar que se emplea una enrevesada técnica legislativa en torno a dicho concepto; y es que, si bien para calificar una renta como rendimiento de actividad económica es necesario que concorra el citado requisito, dado que éste no se define en la norma tributaria, es necesario acudir a la normativa laboral a efectos de definirlo. En base a la normativa laboral, cabe entender que se da la ordenación por cuenta propia siempre que no exista relación laboral, o dicho de otro modo, siempre que no concurren los factores de dependencia y ajenidad. Sin embargo, dado que, a su vez, estos factores no se definen en la normativa laboral, para determinar si concurren o no se debe estar a

un conjunto de indicios señalados por la jurisprudencia, mayoritariamente susceptibles de interpretación subjetiva.

Aplicando el correspondiente silogismo, cabe concluir que la calificación de una renta como rendimiento de actividad económica dependerá en última instancia de un conjunto de indicios interpretables por la Administración Tributaria, con la consecuente incertidumbre e inseguridad jurídica que ello supone para el contribuyente.

- b)** En cuanto a la **existencia de medios de producción**, dicho requisito no se define en la normativa tributaria. En el caso de los servicios profesionales, la Administración Tributaria considera que al tratarse de servicios *intuitu personae*, el medio de producción fundamental es el intelecto del profesional que presta el servicio. En este sentido, dado que, según la interpretación de la Administración Tributaria, en el caso de los servicios profesionales el medio de producción esencial es el intelecto del profesional, y éste siempre reside y residirá en el socio profesional persona física, lo único relevante para discernir si la retribución percibida debe calificarse como rendimiento del trabajo o rendimiento de la actividad económica será verificar si se dan las notas de dependencia y ajenidad o no en el empleo o gestión del intelecto profesional. Esta interpretación de la Administración Tributaria, llevada al extremo implica que en cualquier caso, toda retribución percibida por el socio profesional persona física por la prestación de servicios a su sociedad debería calificarse automáticamente como rendimientos de actividades económicas por el mero hecho de que el medio de producción, entendido como el intelecto del profesional que presta el servicio, reside en la persona física y no en la sociedad, de modo que existiría medio de producción y ordenación por cuenta propia de dicho medio por parte del socio y no de la sociedad, puesto que, obviamente es el propio socio profesional persona física quien ordena por cuenta propia su intelecto aunque ello sea en aras a prestar servicios a la sociedad.

El automatismo que parece desprenderse de la interpretación de la Administración Tributaria es discutible, ya que parece obviar la realidad de

muchas sociedades profesionales, en las que, con independencia del sector de que se trate, lo habitual es que el socio profesional que lleva a cabo la prestación de servicios para la sociedad cuente con un equipo de colaboradores contratados por la sociedad profesional y con una serie de elementos materiales propiedad de la sociedad y claramente necesarios para el desarrollo de los servicios profesionales prestados por el socio.

Es evidente que la interpretación efectuada por la Administración Tributaria atenta claramente contra el principio de igualdad al dar un tratamiento fiscal desigual al socio profesional persona física que presta servicios profesionales para su sociedad respecto del socio de una sociedad de actividad empresarial y que preste servicios para la misma. Y es que, a raíz de este distinto tratamiento fiscal, el socio profesional puede verse condicionado en su libertad de elección en cuanto a la forma jurídica bajo la cual desarrollar su actividad profesional, y compelido a ejercer la actividad de forma individual. Es más, esta interpretación llevada al extremo podría comportar que llegase a considerarse la existencia de simulación en cuanto a la constitución de la sociedad profesional, al entender que la misma es una sociedad interpuesta vacía de contenido puesto que no dispondría del medio principal de producción: el intelecto del profesional. Siendo así, sería el socio profesional persona física quien debería facturar al cliente final directamente y calificar la retribución percibida del cliente final como rendimiento de actividad económica. *De facto*, esta es la pretensión que parece subyacer tras la interpretación de la Administración Tributaria en cuanto a la existencia de medios de producción. Ello, *in extremis* llevaría a la inexistencia de cualquier sociedad profesional y sería contrario a la economía de opción que supone desarrollar una actividad (cualquiera, incluida las profesionales) a través de una sociedad.

En este sentido, cabría, por tanto, concluir que a la hora de interpretar y valorar si existen medios humanos o materiales que determinen la calificación de los rendimientos percibidos como rendimientos de actividades económicas o rendimientos del trabajo, lo relevante no es el tipo de actividad desarrollada y si los servicios prestados por el socio son de

carácter profesional o no, sino que lo realmente relevante radica en verificar si existen medios humanos o materiales en la sociedad, y por tanto, propiedad de la sociedad, destinados a utilizarse en la prestación de servicios por el socio, al margen y con independencia del propio socio y su intelecto o capacidad.

A la luz de todo lo expuesto, deviene obvio que la aplicación práctica de los requisitos de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción es extremadamente compleja en el caso de los socios que prestan servicios profesionales a sus sociedades, ya que a la indeterminación jurídica de dichos requisitos, se le unen las particularidades propias de las actividades profesionales, resultando en una situación de absoluta inseguridad jurídica para el contribuyente, quien en vez de tener una regla objetiva de calificación que le permita aplicar sin titubeos la normativa correspondiente en sede del IRPF, se ve obligado a tener que valorar caso a caso la existencia o no de un conjunto de indicios, en aras a determinar si los rendimientos que percibe por sus servicios deben calificarse como rendimientos de actividades económicas o como rendimientos del trabajo. Adicionalmente, los controvertidos criterios administrativos vertidos en notas que apuntan la interpretación que realiza la Administración Tributaria de cara a posibles regularizaciones, no hacen sino que sembrar más incertidumbre en el contribuyente en relación a la calificación de los rendimientos percibidos por los socios personas físicas que prestan servicios para su sociedad.

#### **4.3. Falta de claridad de la norma específica de calificación de servicios profesionales del IRPF debido a la remisión a requisitos regulados en la normativa de la Seguridad Social bajo la forma de presunciones *iuris tantum*.**

Siendo consciente de la dificultad que entraña verificar la existencia de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción en aras a una correcta calificación de los rendimientos obtenidos, el legislador trata de

simplificar esta cuestión, mediante la incorporación a la LIRPF de una norma específica de calificación para el caso de socios profesionales que prestan servicios a su sociedad profesional y que por ello perciben rendimientos. Dicha norma específica contempla un nuevo requisito para la calificación de los rendimientos obtenidos por la prestación de servicios profesionales por los socios como rendimientos de actividades económicas: el régimen de inscripción en la Seguridad Social. A estos efectos, en el caso de las sociedades profesionales acogidas a la LSP, la Disposición Adicional Quinta de la LSP señala el Régimen de la Seguridad Social aplicable a los socios profesionales personas físicas, y en este sentido, y por remisión a la Disposición Adicional Décimo quinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, se establece la afiliación obligatoria en el RETA o en una mutualidad de previsión social alternativa, para los casos en los que el desarrollo de la actividad profesional requiera colegiación. El encuadramiento en el RETA, viene en este caso determinado por la regulación específica de la LSP. Sin embargo, en los casos en los que la sociedad que desarrolla actividades profesionales no esté acogida a la LSP o se trate de actividades profesionales que no exijan colegiación, será necesario acudir al TRLGSS, y concretamente a su Disposición adicional vigésimo séptima, para determinar si procede o no la inclusión en el RETA.

La pretensión de esta norma específica de calificación no es otra que la de dar una solución objetiva de aplicación directa. Podría considerarse que ello se logra en el supuesto del socio profesional que tiene una participación del 50% o superior en el capital social de la sociedad para la que presta servicios profesionales, ya que para estos supuestos, el apartado primero de la Disposición adicional vigésimo séptima establece una presunción *iuris et de iure*, en virtud de la cual se presume la existencia de control efectivo en la sociedad por parte del socio, lo que comporta la necesaria inclusión en el RETA y por tanto, la calificación automática de la retribución percibida por el socio profesional persona física por la prestación de servicios profesionales a su sociedad como rendimiento de la actividad económica. Ello evita conflictividad por parte del contribuyente con la Administración Tributaria, y se evitan incertidumbres al recoger en una norma con rango de ley el criterio que

ya venían aplicando *de facto* los Tribunales y la propia Administración Tributaria.

Sin embargo, y pese a que la intención inicial del legislador es loable, la técnica de la remisión a otra disciplina jurídica que emplea en la redacción del tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF conlleva que la claridad que pretende aportar la citada norma sea parcial, y ello debido principalmente a dos motivos:

1. La norma no contempla aquellos casos en los que teniendo un porcentaje de participación del 50% no se tenga el control efectivo de la sociedad; por ejemplo, los supuestos de acciones sin derecho a voto. O a la inversa, supuestos en los que teniendo un porcentaje de participación inferior al 50% del capital sí se tenga el 50% de los derechos de voto en la sociedad. Si bien es cierto es que éstos son supuestos puntuales o excepcionales en la práctica, por lo que probablemente el legislador los haya omitido al redactar la norma, ésta hubiera quedado más completa si en vez de incluir una remisión genérica a la normativa de la Seguridad Social, se hubiesen reproducido y matizado en la norma tributaria los criterios por los que se considera que existe control efectivo de la sociedad. De este modo, al incluir en la LIRPF la redacción de la presunción *iuris et de iure* contenida en la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, ésta se podría haber matizado, refiriéndose al 50% de los “derechos de voto” frente al 50% del “capital social”, lo que habría completado la norma, asociando la idea de control efectivo de la sociedad con los derechos de voto y, por tanto, con la capacidad de toma de decisiones en la misma en cuanto a la organización de la actividad profesional, que es en definitiva es elemento que viene empleando la jurisprudencia para determinar si hay ajenidad y dependencia o no, y por tanto, si hay rendimiento del trabajo o de una actividad económica.
2. La norma no acaba de solventar los supuestos en los que el socio profesional persona física ostenta una participación inferior al 50% en el capital de la sociedad. En estos casos, entraríamos en las consabidas presunciones *iuris tantum* de la Disposición adicional vigésimo séptima del



TRLGSS, en virtud de la cuales, pese a no cumplirse el porcentaje de participación mínima en el capital de la entidad del 50%, si se dan las circunstancias en ellas contenidas deberá considerarse que existe control efectivo de la sociedad y, por tanto, inclusión obligatoria en el RETA. Sin embargo, al tratarse de presunciones que admitirían prueba en contra, no es tan clara, ni objetiva, ni automática la calificación de la retribución como rendimiento de la actividad económica. Es más, para acabar de complicar esta cuestión, el último párrafo del apartado primero de la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS prevé, en cuanto a las presunciones *iuris tantum* que contiene que “*En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.*” Sin duda se trata de un párrafo de cierre que sin perjuicio del ulterior y superior criterio judicial, permite dejar en manos de la Administración la decisión de si el socio profesional debe estar incluido o no en el RETA, en función de si la Administración considera que éste dispone del control efectivo de la sociedad o no. Ello no sólo genera arbitrariedad e incertidumbre, sino que además se produce el nocivo efecto de que la calificación de los rendimientos percibidos por el socio quedaría también en manos de la Administración, pero no de la Administración Tributaria, sino de la Administración de la Tesorería de la Seguridad Social. Esta es la terrible consecuencia de efectuar una remisión a una normativa propia de otra disciplina jurídica en vez de incluir en el redactado de la norma tributaria los requisitos y circunstancias bajo las que se quiere calificar las rentas como rendimientos de actividades profesionales.

De ahí que, en base a todo lo expuesto quepa concluir que la norma contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, no aclara *per se* la controvertida cuestión relativa a la calificación en sede del IRPF para los rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad.

#### **4.4. Existencia de supuestos no recogidos en la norma específica de calificación de servicios profesionales del IRPF**

Adicionalmente a lo expuesto en el apartado anterior, es de destacar que la redacción del tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF no aclara de forma explícita como proceder en los supuestos en que no se cumplan los requisitos en él previstos en cuanto a la calificación en sede del IRPF para los rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, generando así inseguridad jurídica en el contribuyente.

Y es que, a estos efectos, la redacción del tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF no contempla de forma expresa qué sucede en caso de que el socio profesional persona física no cumpla las condiciones de inclusión en el RETA. ¿Elo implica que carece de control efectivo en la sociedad y que automáticamente la retribución que perciba por la prestación de servicios profesionales a su sociedad debe calificarse como rendimiento del trabajo?, ¿o por el contrario en este caso, pese a no aplicar la norma específica prevista en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, ello no necesariamente excluye la calificación de rendimientos de actividades económicas, siendo entonces necesario analizar la existencia de ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción? De la norma no se infiere una respuesta clara a esta cuestión.

En este sentido, lo ideal para que la norma específica de calificación para servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad, fuese plenamente eficaz y eficiente, sería que se configurase como una norma objetiva y excluyente, de tal modo que en caso de no cumplirse el requisito de inclusión en el RETA la retribución percibida por el socio profesional se calificase en todo caso como rendimiento del trabajo. Siendo así (y salvando las dificultades en determinados casos de determinar la inclusión o no en el RETA), la calificación fiscal en el caso de servicios profesionales sería clara y se lograría una mayor seguridad jurídica frente a la situación de tener que analizar si se dan o no los requisitos de ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de

producción, que son, ambos dos, conceptos jurídicamente indeterminados y especialmente complejos de analizar en el caso de los servicios profesionales.

Con todo, dado que la norma no aclara de forma expresa este extremo, se está a expensas de la interpretación que haga la Administración Tributaria al respecto, y que bien podría ser la de entender que en defecto de aplicación de la norma específica para servicios profesionales del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, resulta de aplicación la norma general para servicios prevista en el primer párrafo del citado precepto, por lo que volverían a cobrar relevancia los requisitos de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción para determinar la calificación de la retribución percibida por el socio profesional que presta servicios profesionales a su sociedad. En caso de ser así, el avance en esta materia y la luz que se pretende arrojar con la norma especial para servicios profesionales contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, será más bien poca. Sería, por tanto, conveniente, que el redactado de la norma aclarase este extremo en aras a dotar de mayor seguridad jurídica al contribuyente.

#### **4.5. Contradicción conceptual con la normativa del IVA**

La norma específica de calificación en sede del IRPF para los rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF entraña una contradicción conceptual con la normativa que regula la sujeción al IVA en el caso de la prestación de servicios profesionales.

El párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF establece como requisito para la calificación de rendimientos de actividades económicas de las rentas percibidas por el socio profesional persona física que presta servicios profesionales a su sociedad, la inclusión de dicho socio en el RETA. A su vez, dicha inclusión se produce cuando se entiende que el socio tiene el control efectivo de la sociedad. Así pues, el legislador parece entender que tener el control efectivo

de la sociedad, excluiría los conceptos de dependencia y ajenidad, por lo que cabe afirmar que en caso de tener el control efectivo de la sociedad, los servicios profesionales que el socio realiza para su sociedad se llevarían a cabo a través de la ordenación por cuenta propia del socio. Por otra parte, a efectos de determinar la sujeción o no al IVA de los servicios profesionales prestados por el socio persona física, lo relevante es analizar el carácter independiente con el que se lleva a cabo la prestación de servicios, y determinar si los servicios son prestados por cuenta propia o en el marco de una relación laboral, en cuyo caso no estarían sujetos al impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 7, apartado 5º de la LIVA. Es decir, que con independencia de la inclusión en el RETA y de la calificación en sede del IRPF de las rentas percibidas por el socio como rendimientos de actividades económicas, a efectos del IVA deviene necesario analizar cada caso concreto con el fin de determinar la existencia de ordenación por cuenta propia de factores de producción (en cuyo caso habría sujeción a IVA de los servicios profesionales prestados por el socio y obligación de facturar repercutiendo el impuesto), o bien la existencia de dependencia y ajenidad (en cuyo caso no habría sujeción al impuesto, ni consecuente repercusión del mismo).

Siendo así, podría darse el caso en que en sede del IRPF la calificación de las rentas percibidas por el socio profesional que presta servicios profesionales fuese la de rendimientos de actividades económicas, al haber inclusión en el RETA y presuponerse, por tanto, la ordenación por cuenta propia; y que, en cambio, a efectos del IVA se considerase que existe dependencia y ajenidad, por lo que los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad no estarían sujetos a IVA. De hecho, esta posibilidad es contemplada por la Administración Tributaria en su Nota de fecha 10 de febrero de 2015, emitida por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la Agencia Tributaria, que lleva por título/asunto: "Incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014".

En este sentido, entendemos que ni tan siquiera el cuestionado “principio de estanqueidad tributaria” pueda justificar que, ante una misma situación, sea dable interpretar que a efectos del IRPF exista ordenación por cuenta propia y en cambio a efectos del IVA no, especialmente cuando los criterios interpretativos aplicados por la Administración Tributaria para determinar la existencia o no de ordenación por cuenta propia de factores de producción, son los mismos en sede de ambos tributos, ya que en ambos casos se parte de conceptos e indicios propios de la normativa laboral y no definidos en la normativa de cada tributo. Sin duda la incongruencia es más que patente.

Y es que, el concepto de “ordenación por cuenta propia” debería entenderse de igual modo a efectos del IVA que del IRPF. No en vano, en sede del IVA, la normativa y jurisprudencia comunitarias, identifican dicho concepto con el ejercicio de la actividad de forma independiente, entendiendo que ésta se ejerce de forma independiente cuando su ejercicio no viene presidido por las notas de subordinación y dependencia. En definitiva, acuden a los mismos parámetros a los que se acude en sede del IRPF para definir dicho concepto. Se da, pues, una clara incongruencia interna del ordenamiento tributario y una falta de coordinación en el ámbito de la tributación directa y de la tributación indirecta en la aplicación de conceptos idénticos, definidos, en ambos ámbitos, a partir de los mismos criterios. En este sentido, el legislador debería replantear la redacción del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, con el fin de dotar de la mayor coherencia posible a nuestro ordenamiento tributario, y ello en aras a facilitar su aplicación tanto por parte de los contribuyentes como por parte de la Administración Tributaria, e incrementar así la seguridad jurídica.

#### **4.6. Problemática añadida por aplicación de la Teoría del vínculo**

La aplicación automática de la teoría del vínculo en el plano tributario al caso del socio profesional, que además de prestar servicios profesionales a su sociedad, desempeña también el cargo de administrador y realiza funciones de dirección y gerencia en su sociedad profesional, carece de fundamento y

siembra dudas interpretativas en el seno del ordenamiento tributario, tal como se expone a continuación.

Y es que, resulta habitual en la práctica que el socio profesional, además de prestar servicios profesionales a su sociedad profesional, desempeñe también el cargo de administrador y, a su vez, realice funciones de dirección y gerencia en la misma. Ante este escenario, entra en juego la denominada teoría del vínculo que aplica tanto la Administración Tributaria como la jurisprudencia, a efectos de la calificación jurídico-tributaria de los distintos servicios prestados por el socio (profesionales, de administración y de dirección/gerencia).

Dicha teoría, que halla su origen en el ámbito laboral y nace como una medida antielusión pensada para impedir aquellos supuestos en los que se empleaba la figura de la alta dirección para retribuir de forma anómala a los administradores, adquiere pleno sentido en el caso de grandes empresas o multinacionales en las que los socios no conocen necesariamente el día a día de la gestión empresarial, sin embargo carece de sentido en el caso de las pequeñas y medianas empresas, en el caso de las empresas familiares y en el caso de las sociedades profesionales. Y es que, precisamente en las sociedades profesionales, habitualmente se cuenta con un perfil de socio (“socio profesional-empresario”) que contempla su participación en la sociedad como su principal medio de vida al canalizar su actividad profesional a través de ésta, y que, por tanto, está plenamente involucrado en la gestión diaria de la sociedad y en la toma de decisiones empresariales, y ello tanto si dicho socio es, a su vez administrador de la sociedad, como si no lo es. Su papel activo en la sociedad, al ser ésta el instrumento para desarrollar su actividad y no un mero instrumento de inversión, comportará que esté muy pendiente de las retribuciones satisfechas por la misma y de los conceptos por los que se satisfacen. Siendo así, no parece probable que vaya a darse con facilidad una situación como la que se pretende evitar con la teoría del vínculo, y por el contrario, sí es probable que confluyan en la misma persona física la figura del administrador y del director general (máxime si se trata de una sociedad profesional de mediano o pequeño tamaño, o de reciente constitución). Por tanto, se produce una curiosa incoherencia y paradoja, cual es que la teoría del

vínculo afectará especialmente a las sociedades profesionales, en las que, por el contrario, rara vez se producirán las situaciones que precisamente se pretende evitar con la aplicación de dicha teoría, por lo que serán este tipo de sociedades unas de las principales perjudicadas por la aplicación de la medida antielusiva, que se estaría aplicando a casos innecesarios. Ello responde a la inadecuada importación al ámbito tributario de una teoría que halla su origen en otros ordenamientos con el fin de solventar cuestiones muy concretas propias de los mismos y ajenas al ordenamiento tributario.

Es más, la aplicación de la teoría del vínculo en el plano tributario genera dudas de calificación cual es la posible sujeción al IVA de los servicios de alta dirección prestados por el socio persona física que a su vez ostenta el cargo de administrador; o dicho de otro modo, el polémico caso de la sujeción a IVA o no de los servicios llevados a cabo por el consejero ejecutivo o delegado. En esta figura, en la que confluyen los cargos de administrador y alto directivo, dado que el único vínculo existente con la sociedad sería el mercantil, desaparecería la relación laboral especial, por lo que cabe cuestionar si ello, automáticamente excluiría la posibilidad de aplicar el supuesto de no sujeción contenido en el artículo 7, apartado 5º de la LIVA. Dicha cuestión, que surge como consecuencia de la aplicación automática de la teoría del vínculo al ámbito tributario, no se aclara en la norma. En el supuesto de las sociedades profesionales en las que el socio profesional es a la vez administrador y alto directivo, el supuesto se agrava ya que a la señalada problemática se le suma la expuesta en los apartados anteriores en lo que se refiere a los servicios profesionales prestados por el socio.

Así pues, sería más adecuado mantener la independencia entre ordenamientos jurídicos y no efectuar una importación directa de la teoría del vínculo al ámbito tributario. Resulta perfectamente comprensible que dicha teoría surgiera en el plano laboral con el fin de evitar situaciones fraudulentas en las que se emplease la figura de la alta dirección para retribuir de forma anómala a los administradores, sin embargo, la aplicación automática de la misma genera disfunciones en el plano tributario y siembra incertidumbre no sólo en el contribuyente sino también en la propia Administración Tributaria.

En este sentido, en caso de que la opción del legislador tributario sea la de aplicar la controvertida teoría del vínculo en el ámbito tributario, consolidada a nivel jurisprudencial pese a las críticas doctrinales que se han formulado al respecto, como mínimo debería haber incluido determinadas precisiones en la redacción de la normativa tributaria, matizando su aplicación en las normas de los distintos tributos, con el fin de clarificar los efectos tributarios de la misma. Ello hubiera contribuido a evitar los supuestos de inseguridad jurídica que habitualmente se suceden en sede de calificación, en el caso del socio profesional, que además de prestar servicios profesionales a su sociedad, desempeña también el cargo de administrador y realiza funciones de dirección y gerencia en su sociedad profesional.

De ser así, en este sentido, a raíz de la modificación de la LIRPF introducida en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se podría haber aprovechado para dar claridad a este tema introduciendo alguna precisión o matiz en el artículo 17.2, letra e) de la LIRPF relativo a la calificación en todo caso como rendimientos del trabajo de las “[r]etribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”, para tratar de clarificar si ello englobaría también las retribuciones percibidas por servicios de alta dirección desarrollados por los miembros del Consejo de Administración, o si, por el contrario el precepto se limita a las retribuciones por servicios de administración *stricto sensu*.

Asimismo, la modificación de la LIVA introducida en virtud de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, podría haber arrojado algo de luz entorno a esta cuestión y haber aclarado, en primer lugar, si en el caso de prestación de servicios de administración se entiende que se está ante un hecho imponible o no del impuesto, y en segundo lugar, qué sucedería con los casos en los que además de prestar servicios de administración se prestasen también servicios de alta dirección. Si por aplicación de la teoría del vínculo, se entiende que no existe relación laboral especial sino mercantil, la redacción del artículo 7, apartado 5º de la LIVA que se refiere a la no sujeción de “[l]os servicios prestados por



*personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial*” sería insuficiente ya que no se pronuncia de forma expresa sobre el caso de los administradores. Sería necesario, incluir un supuesto de no sujeción que contemplase el caso de los servicios de administración prestados por personas físicas. Con ello se hubiera logrado disipar la incertidumbre en cuanto a dicho supuesto a la vez que se hubiera resuelto la polémica en cuanto a la aplicación de la teoría del vínculo en sede de la tributación indirecta, ya que hubiera quedado claro que en cualquier caso, el ejercer funciones de administrador y/o de alta dirección, por parte de una persona física, no sería hecho imponible del impuesto.

#### **4.7. Corolario: test rápido de calificación**

La normativa vigente en sede de calificación de los servicios prestados por el socio profesional a su sociedad resulta de difícil aplicación al contribuyente dada su complejidad. Ello justifica el diseño de un procedimiento exprés de comprobación que le permita verificar de forma rápida y práctica la correcta aplicación en el día a día de la normativa vigente y que integre todos los escenarios en los que pueda encontrarse el socio profesional.

Dada la gran confusión que actualmente sufre el socio profesional persona física cuando debe calificar y declarar los rendimientos que percibe por los distintos servicios prestados a su sociedad, y ante la amalgama de normativas vigentes aplicables (no sólo tributarias, sino también mercantiles y laborales) así como de criterios administrativos y jurisprudenciales, resultaría conveniente disponer de algún procedimiento o sistematización que permitiese al socio profesional persona física comprender con relativa sencillez los distintos escenarios en materia de calificación ante los que pudiera encontrarse. Máxime teniendo en cuenta que habiéndose formulado consultas vinculantes por parte de los contribuyentes a la DGT en aras a aclarar esta cuestión, en las que se pregunta de forma expresa acerca de la calificación de los servicios profesionales prestados por los socios que a su vez son administradores de la

sociedad profesional, la Administración Tributaria ha dado curso a dichas consultas sin responder de forma concluyente a esta cuestión. Es por ello que me ha parecido interesante configurar un esquema práctico fruto de todas las reflexiones relativas a esta materia, que se acompaña de un cuestionario y que viene a ser una suerte de “test rápido de calificación”, diseñado como herramienta práctica para que pueda ser aplicado con relativa facilidad por los socios profesionales personas físicas.

Este test (que se recoge en el apartado 3.4 del capítulo segundo), se basa en la normativa vigente (sin considerar todas las críticas o sugerencias de mejora efectuadas en los anteriores párrafos), y se concibe en un formato pregunta-respuesta, debiendo seguirse en el orden previsto de conformidad con la numeración de las preguntas a formular.

A través del test se pretende que el socio profesional persona física pueda comprobar de forma rápida si, atendiendo a la normativa y criterios interpretativos vigentes, ha efectuado una correcta calificación a efectos tributarios, tanto en sede de tributación directa como indirecta, de las retribuciones percibidas por los servicios profesionales, de administración y de alta dirección prestados a su sociedad profesional, sin perjuicio de los posibles matices a aplicar en función de cada caso concreto.

## **5. Problemática en sede de valoración de los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad profesional: Aspectos críticos del artículo 18.6 de la LIS**

En los capítulos segundo y tercero del presente trabajo, se ha hecho referencia por separado y de forma individual, a la evolución normativa que ha sufrido la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos, así como a la evolución normativa del régimen de transparencia fiscal y del régimen de operaciones vinculadas, ambos en sede de las sociedades profesionales, y concretamente en sede de la operación consistente en la prestación de

servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad. Sin embargo, cuando dichas normativas se superponen y se analizan de forma global, y no únicamente en su contexto propio, se hace patente la estrecha relación que guardan entre ellas y cómo ello ha afectado y afecta, a la regulación tributaria de las sociedades profesionales.

Y es que, la primera norma de valoración específica para la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, apareció en 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 modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, y de forma paralela a la desaparición del régimen de transparencia fiscal, lo cual denota que la intención última del legislador al regular dicha norma de valoración no era otra que la de evitar el fraude fiscal mediante la interposición de sociedades profesionales teniendo en cuenta que desaparecía el régimen de transparencia cuyo fundamento último era precisamente ese. Con todo, esa primera norma de valoración, era más laxa y de fácil aplicación que la actual puesto que aún estaba vigente la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos, cuya aplicación incentivaba a la distribución de dividendos por parte de las sociedades profesionales a sus socios, como vía de remuneración, y desincentivaba el fraude que eventualmente podía producirse a través de retribuciones satisfechas por las sociedades a sus socios a valores fuera de mercado. Esta primera norma de valoración, cambia su redactado, endureciéndose y afianzándose en el tiempo de forma inversamente proporcional y paralela, a la regulación de la deducción por doble imposición interna de dividendos cuya aplicación se restringe hasta que finalmente desaparece por completo.

Siendo así, parece claro que la normativa de valoración prevista en sede de operaciones vinculadas para la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, se transforma y se emplea como política tributaria para la prevención del fraude fiscal que se presume incrementa como consecuencia de la supresión de la deducción por doble

imposición interna de dividendos. En este sentido, la deducción por doble imposición interna de dividendos y la regulación de la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, están, han estado y estarán siempre relacionadas, formando las dos piezas de una misma balanza que debe equilibrarse.

La existencia de esta clara conexión, a efectos de evolución normativa, entre la regulación de la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos, el régimen de transparencia fiscal y el régimen de operaciones vinculadas, aplicables a la prestación de servicios profesionales por parte del socio persona física a su sociedad profesional, es un factor determinante en cuanto a la configuración y redactado del artículo 18.6 de la LIS que regula la valoración de este tipo de servicios.

### **5.1. Obligatoriedad *de facto* de la norma**

La imposible aplicación de los métodos de valoración previstos en el artículo 18.4 de la LIS, o del APA, a la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, comporta que la presunción contenida en el artículo 18.6 de la LIS devenga obligatoria *de facto*.

Nótese que las sociedades que desarrollan una actividad profesional, dadas las características de la misma y su marcado carácter *intuitio personae*, presentan importantes dificultades en cuanto a la aplicación de los métodos de valoración del artículo 18.4 de la LIS a la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte de sus socios persona física, esencialmente debido a la enorme dificultad de establecer un comparable válido, puesto que no hay dos profesionales iguales y no es válido emplear como comparable el valor del servicio prestado por la sociedad profesional al cliente final.

Por otra parte, tampoco es viable, a efectos prácticos, el sistema del APA en aras a solventar la necesaria valoración a mercado de los servicios profesionales prestados por el socio profesional persona física a su sociedad profesional, dada la complejidad procedimental del proceso y su duración, siendo dicho mecanismo útil en el caso de modelos de negocio estables en el tiempo, pero no en el caso de operaciones continuas y recurrentes y de circunstancias cambiantes, como lo es la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad.

Ello supone que pese a que el artículo 18.6 de la LIS contenga una presunción de aplicación voluntaria para las sociedades profesionales, con el fin de determinar el valor a mercado de los servicios profesionales prestados por los socios, en la práctica, la aplicación de la misma devenga obligatoria al no tener alternativas reales de valoración y pender sobre este tipo de sociedades “la espada de Damocles” que supone el régimen sancionador del régimen general de operaciones vinculadas.

## **5.2. Difícil aplicación práctica de la norma por el contribuyente**

Del análisis de los requisitos establecidos en la presunción de valor de mercado contenida en el artículo 18.6 de la LIS, se desprende que dicho precepto es de difícil aplicación práctica para el contribuyente, resultando, por tanto, en una norma ineficiente. Y es que, si bien el artículo 18.6 de la LIS pretende ofrecer seguridad jurídica puesto que, en caso de aplicarse, se presume que el valor acordado en la operación vinculada es un valor de mercado, impidiéndose cualquier regularización y/o sanción por parte de la Administración Tributaria. Sin embargo, se exige para su aplicación, una serie de requisitos cuya falta de claridad y precisión generan dudas interpretativas que no quedan resueltas. De ahí que en muchos casos, la exigencia de estos requisitos suponga que en términos reales no pueda ser de aplicación el precepto.

Tal sería el caso del requisito relativo a la existencia en la sociedad de los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad. Esta condición, necesaria para la aplicación de la presunción, no hace sino que generar gran inseguridad jurídica al contribuyente al tratarse de un concepto jurídico indeterminado, cuyo cumplimiento deberá valorar la Administración Tributaria, quedando, por tanto, en sus manos, la efectiva aplicación de la presunción. Es, por tanto, criticable el que el acogimiento a la presunción dependa de un factor que escape al control del obligado tributario. Ello pone en entredicho la eficacia de del supuesto beneficio fiscal para el contribuyente que comporta la presunción.

Asimismo, la exigencia de imputación de, como mínimo, el 75% del resultado a los socios profesionales entraña complejidad de gestión y, por tanto, dificulta la aplicación del artículo 18.6 de la LIS. Al tener que imputar un porcentaje sobre 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, la sociedad se verá obligada a tener que efectuar estimaciones durante el ejercicio y posteriores regularizaciones a la finalización del mismo (ya que, obviamente es ilógico y poco realista considerar que se satisface al socio la retribución por los servicios prestados en un único pago tras el cierre del ejercicio). Por tanto, se añade un coste indirecto de gestión a efectos de cumplir los requisitos del artículo que complica la aplicación práctica de la presunción.

Por otra parte, el tener que imputar como mínimo el 75% del resultado inicial de la actividad a los socios en concepto de retribución por los servicios prestados, comporta la descapitalización de la sociedad y una importante limitación a la autofinanciación de la misma y a su capacidad para acometer inversiones, al no ser viable el pretender que la imputación exigida por el precepto se efectúe únicamente a efectos fiscales y no contables. Además, condiciona la política de distribución de resultados, limitando el importe susceptible de distribución a un máximo del 25% del resultado inicial de la actividad. Ello contraviene la normativa mercantil que establece la necesaria igualdad de trato entre socios en condiciones idénticas, siendo especialmente pernicioso en caso de que

existan socios no profesionales ya que se desvirtúa la percepción de beneficios, estableciéndose de forma artificiosa una participación preferente *de facto* en favor del socio profesional respecto del reparto de beneficios totales de la sociedad fruto de la actividad profesional desarrollada por esta última.

Finalmente, el artículo 18.6 de la LIS exige también dos requisitos individuales a cada socio profesional: que la retribución percibida por sus servicios profesionales se determine conforme a su contribución a la buena marcha de la sociedad, y que dicha retribución no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la sociedad profesional con funciones análogas al servicio prestado por el socio.

En cuanto al primero, señalar que introduce un concepto jurídicamente indeterminado: la contribución a la “buena marcha de la sociedad” que será necesario concretar por escrito mediante objetivos medibles. De nuevo resulta cuestionable la técnica legislativa empleada en la redacción del precepto al condicionar la aplicación de la presunción al cumplimiento de requisitos indeterminados que no hacen sino que generar inseguridad jurídica al contribuyente.

En cuanto al segundo requisito, establece un umbral mínimo que puede hacer que la presunción no sea aplicable a pequeñas sociedades profesionales que no puedan satisfacer a sus socios profesionales las retribuciones mínimas exigidas. Nuevamente se pone de manifiesto una discriminación por parte de la norma, puesto que en esos casos, pese a no satisfacerse el umbral mínimo, seguiría produciéndose el supuesto de hecho consistente en la prestación de servicios profesionales por parte de los socios a la sociedad que justificaría la aplicación de la presunción, teniendo en cuenta la problemática que esta operación presenta en cuanto a su valoración.

En este sentido, del análisis de los requisitos previstos en el artículo 18.6 de la LIS, se hace patente que el precepto es de difícil aplicación para el contribuyente, lo que comporta que se trate de una norma ineficiente y que no proporciona la seguridad jurídica que inicialmente pretende.

### **5.3. Norma antifraude y vuelta encubierta al régimen de transparencia fiscal**

La presunción de valor de mercado contenida en el artículo 18.6 de la LIS para la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional supone una vuelta encubierta a un *pseudo* régimen de transparencia fiscal.

Ello se desprende del análisis de los distintos requisitos del artículo 18.6 de la LIS, que sustentarían esta premisa. Concretamente:

- a)** En el artículo 18.6 de la LIS, se prevé que en las sociedades profesionales que pretendan aplicar el precepto, más del 75% de los ingresos deben proceder del desarrollo de la actividad profesional. Se trata del mismo requisito en idéntico sentido y redactado que el contenido en el antiguo régimen de transparencia fiscal (artículo 75.1.b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).
- b)** El legislador, en vez de mantener la exigencia de que el 50% de los ingresos procedieran de la actividad profesional, tal como contemplaba el artículo 16.7 de la Ley 43/1995, previsto en sede del régimen de operaciones vinculadas, se decanta por “rescatar” la redacción dada a este requisito por el derogado régimen de transparencia fiscal. De ahí que dicho requisito deba interpretarse de conformidad con los criterios interpretativos que eran de aplicación al artículo 75.1.b) de la Ley 43/1995. Ello corrobora que el artículo 18.6 de la LIS ha sido redactado a la luz de la medida anti-fraude que suponía el régimen de transparencia, y no a la luz de la normativa internacional de precios de transferencia.
- c)** La presunción del artículo 18.6 de la LIS exige para su aplicación, que las sociedades profesionales imputen a los socios persona física en concepto de retribución por los servicios profesionales prestados como mínimo el



75% del resultado de la actividad previo a la deducción de las retribuciones a todos los socios profesionales por los servicios prestados. Ni el porcentaje exigido, ni la magnitud imputada guardan relación alguna con el valor de mercado del servicio, por tanto la imputación de resultado únicamente adquiere sentido, considerando que el precepto se configura como una medida anti-fraude en el mismo sentido en el que se configuraba el régimen de transparencia fiscal, que obligaba a la imputación de las bases imponibles de la sociedad a los socios personas físicas (artículo 75, apartados 2 y 3, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

Así pues, del análisis de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS, y de las anteriores reflexiones brevemente destacadas, se confirma una premisa que ya había enunciado parte de la doctrina: La norma de valoración de operaciones vinculadas contenida en el artículo 18.6 de la LIS se configura claramente como una norma antifraude. No se trata de un beneficio fiscal real sino de una vuelta “encubierta” a un régimen de transparencia fiscal similar al contenido en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que fue derogado en virtud 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 modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

#### **5.4. Vulneración de principios constitucionales**

La presunción de valor de mercado contenida en el artículo 18.6 de la LIS para la operación vinculada consistente en la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional resulta contraria a diversos principios constitucionales.

Concretamente, el artículo 18.6 de la LIS cuya supuesta intención inicial es la de bendecir la sustantividad de la sociedad profesional y facilitar la valoración a mercado de los servicios prestados por los socios profesionales, deviene, en

realidad, como se ha expuesto, una medida anti-fraude, cuyo fundamento último coincide con el del antiguo régimen de transparencia fiscal, y que no es otro que intentar dar solución a casos en los que se emplea el uso de una sociedad profesional interpuesta con finalidades de elusión fiscal. Por tanto, a la luz de la finalidad subyacente de la norma y de su obligatoriedad *de facto*, se trata de un precepto, a todas luces, contrario al principio de neutralidad fiscal, puesto que su necesaria aplicación condiciona decisivamente la toma de decisiones económicas y contribuye a desincentivar el desarrollo de actividades profesionales a través de formas societarias.

Y es que la aplicación de los requisitos contenidos en el artículo 18.6 de la LIS, obligan a la sociedad profesional a la toma de determinadas decisiones de carácter empresarial, tales como decisiones relativas a la política de distribución del resultado o a la política de financiación de la sociedad, sin que ésta goce de la libertad empresarial que otro tipo de sociedades, que desarrollen actividades no profesionales, disponen en estas y otras materias. De ahí que, cabe afirmar que el precepto resulta contrario a la economía de opción y a la libertad de empresa. Ello se debe a que en su regulación subyace la no aceptación de la economía de opción que supone el desarrollar una actividad profesional bajo una forma societaria. Precisamente, estas disfunciones en la operativa de la sociedad profesional que por el contrario no se generarían en el caso de sociedades para las que sus socios también presten servicios pero que no desarrollan actividades profesionales, pone de manifiesto que el precepto atenta claramente contra los principios de igualdad y justicia tributaria.

En este sentido, lejos de facilitar la aplicación del principio libre comparable preconizado por la OCDE al caso de las sociedades profesionales, y de lograr una equiparación entre el tratamiento fiscal otorgado a las sociedades profesionales y el otorgado al resto de sociedades que desarrollan actividades empresariales, el artículo 18.6 de la LIS se posiciona como una norma discriminatoria, del mismo modo que se posicionaba el régimen de transparencia fiscal, motivo por el cual, entre otros, fue derogado.

## **5.5. Fuente de inseguridad jurídica para el contribuyente**

La presunción de valor de mercado contenida en el artículo 18.6 de la LIS, se configura como una norma que lejos de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente, lo sitúa en una posición de clara indefensión, y ello por cuanto que, adicionalmente a lo señalado, en relación a la dificultad de aplicación del precepto y la vulneración de principios constitucionales que el mismo comporta, el artículo 18.6 de la LIS plantea serias dudas en cuanto a la forma en que será empleado por la Administración Tributaria con finalidades de comprobación y regularización. En este sentido, puede acabar siendo una arma de doble filo ya que la supuesta seguridad que la presunción ofrece al contribuyente puede tornarse en su contra en aquellos casos en los que la sociedad profesional no se haya acogido al artículo 18.6 de la LIS y pretenda acreditar la valoración a mercado de la operación por otros medios. En estos supuestos, la Administración Tributaria podría emplear *a sensu contrario* el precepto y estimar que el valor de mercado correcto y aceptado sería el resultante del cumplimiento de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS, con lo que, en caso de ser así, el precepto claramente dejaría de ser de aplicación voluntaria para pasar a ser de obligado cumplimiento. En caso de ser así, la no aplicación del artículo 18.6 de la LIS por parte del contribuyente, *a priori* planteable dado su carácter supuestamente voluntario, se tornaría en contra del propio contribuyente, situándolo en una posición de clara indefensión. Se lograría, por tanto, el efecto inverso al inicialmente pretendido por la norma: la indefensión del contribuyente en vez de la seguridad jurídica del mismo.

## **6. Consecuencias prácticas de las problemáticas expuestas**

Fruto de las problemáticas expuestas en los anteriores apartados, en la práctica, la tendencia de la Administración Tributaria es la de regularizar la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional al amparo de la figura de la simulación frente al

amparo de las normas de valoración establecidas en el régimen de operaciones vinculadas.

Esta práctica habitual por parte de la Administración Tributaria supone ignorar la realidad de la sociedad profesional, y se justifica, con carácter habitual, únicamente en base a que la sociedad profesional es una sociedad interpuesta y artificiosa, y *por ende*, simulada. Ello, no sólo es criticable por cuanto que toda sociedad es *per se*, interpuesta, y no por ello simulada; sino también por cuanto que el hecho de que la sociedad tenga por objeto el desarrollo de una actividad profesional no implica que necesariamente carezca de motivo económico válido. Entender lo contrario comportaría eliminar del sistema tributario la economía de opción lícita que permite al contribuyente desarrollar una actividad profesional bajo una figura societaria, organizándose así, de la forma que le resulte más favorable a efectos tributarios.

Especialmente crítica es nuestra postura respecto de esta tendencia por parte de la Administración Tributaria, dado que, el resultado final de la regularización por simulación, a tenor de las Notas de 26 de marzo de 2009, la Nota nº 9/09, de 11 de mayo de 2009, y la Nota nº 10/09, de 11 de mayo de 2009, es la imputación de las rentas percibidas por la sociedad profesional fruto de la prestación de servicios, al socio profesional persona física, lo que, equivale a “resucitar” *de facto* y exclusivamente para las sociedades profesionales, el régimen de transparencia fiscal, derogado desde el año 2002.

Por otra parte, es de destacar, las distintas consecuencias tributarias que arrojan una u otra regularización. Frente al caso de la regularización al amparo del régimen de operaciones vinculadas, en la que deviene más difícil advertir la existencia de dolo o culpa en la conducta del contribuyente al contemplar la posibilidad de justificar una interpretación razonable de la norma aunque divergente de la efectuada por la Administración Tributaria; en el caso de la regularización al amparo de la simulación, es más sencillo advertir la existencia de una conducta dolosa o culposa, lo que conduciría (a diferencia del caso de regularización por operaciones vinculadas), a la imposición de sanciones e incluso podría llevar aparejada la imputación del contribuyente por delito fiscal.

Siendo ello así, cabe concluir que el motivo que impulsa a la Administración Tributaria a decantarse por aplicar la simulación a las sociedades profesionales, no es otro que la búsqueda de la simplicidad gestora, ante la dificultad que presenta el aplicar las normas de operaciones vinculadas a las sociedades profesionales. Ello, es sin duda, consecuencia de una normativa poco precisa en materia de valoración que aboca a la Administración Tributaria a optar, o bien por regularizar al amparo de la simulación, o bien por aplicar *de facto* la norma de valoración prevista para el caso de sociedades profesionales contenida en el artículo 18.6 de la LIS, en vez del consabido método de valoración del precio libre comparable.

Esta práctica administrativa es, sin duda, generadora de gran polémica y litigiosidad entre contribuyentes y Administración Tributaria, recayendo en los Tribunales la ardua tarea de dirimir la correcta calificación y valoración de la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional. En este sentido, la actual contradicción entre pronunciamientos judiciales en torno a esta cuestión constituye la prueba evidente de que la normativa reguladora de la misma es claramente ineficiente.

Y es que, ante las dudas en la aplicación de la legislación tributaria por parte de los contribuyentes y de la propia Administración Tributaria, son los Tribunales los garantes de la correcta interpretación y aplicación del ordenamiento tributario. Sin embargo, el que existan contradicciones entre pronunciamientos judiciales a la hora de enjuiciar los supuestos de prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional y determinar la existencia de simulación en dicha operativa o no, constituye clara prueba de la gran polémica que suscita esta cuestión y la divergencia de criterios en cuanto al tratamiento fiscal a otorgarle.

El que dichas divergencias entre pronunciamientos judiciales no puedan solventarse a través del recurso de casación para la unificación de doctrina al versar sobre la distinta apreciación de los elementos probatorios en cada caso,

no es sino consecuencia de una legislación ineficiente que se sigue basando en conceptos jurídicos indeterminados e indicios probatorios, lo que genera una situación de absoluta indefensión jurídica para el contribuyente, y de inseguridad jurídica para los órganos que deben aplicar tan controvertida normativa.

## **CONCLUSIONES**





A la luz de las problemáticas tributarias en materia de calificación y valoración que presenta la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional a su sociedad profesional, expuestas a lo largo del presente trabajo, y en línea con las reflexiones finales contenidas en el capítulo anterior, cabe llegar a una última conclusión que se erige en el corolario final de nuestro estudio: deviene imperativo efectuar un conjunto de modificaciones normativas a los efectos de tratar de solventar las múltiples y diversas controversias que suscita el tema objeto de análisis.

Esta conclusión se traduce en una serie de propuestas de modificación normativa que afectarían a diversos ámbitos y tributos, y que se enuncian a continuación:

**PRIMERA: Incorporación de la definición unitaria de “sociedad profesional” y “actividad profesional” en términos tributarios. Elevación del concepto “sociedad profesional” al rango de institución tributaria.**

Se propone incorporar a nuestro ordenamiento jurídico una definición unitaria de “sociedad profesional”, que suponga elevar el concepto al rango de institución tributaria, cuyos rasgos característicos debe ser los mismos a efectos de todos los tributos, y con independencia de la regulación específica que prevea cada tributo entorno a dicha institución. Nos referimos singularmente al IS, IRPF e IVA, como tributos más representativos a efectos de la imposición directa e indirecta española, y en los que se contienen normas que afectan a la regulación tributaria de este tipo de sociedades.

Al definir el concepto en el ámbito tributario, se haría patente, que el concepto *per se* tendría unas connotaciones propias en el sistema tributario español, y quedaría clara la independencia del mismo respecto de otras posibles definiciones del término en sede de otro tipo de ordenamientos jurídicos (concretamente, de la definición de “sociedad profesional” a efectos de la LSP y del ordenamiento mercantil), aclarando, por tanto, dudas interpretativas en

cuanto a remisiones a definiciones contenidas en normas no tributarias.

La definición de “sociedad profesional” que se propone a efectos tributarios, no especificaría la concreta forma jurídica de la sociedad, siendo por tanto de aplicación a cualquier sociedad constituida conforme a Derecho, y se centraría en que en el objeto de la sociedad se incluyese el desarrollo de una actividad profesional, no siendo éste, necesariamente, el objeto exclusivo de la misma. Concretamente, y en relación a dicho objeto social, consistente en el desarrollo de una actividad profesional, debería entenderse por “actividad profesional”, aquellas en las que sea esencial el factor personal, predominando claramente en la ejecución de las mismas el trabajo de las personas físicas y no los bienes o capital necesarios para llevarlas a cabo, y teniendo presente como elemento clave de dicho trabajo la necesidad de una cualificación intelectual o técnica.

A su vez, se propone que esta definición de “actividad profesional” contenida en la caracterización de la institución de la “sociedad profesional”, sea una definición unitaria a efectos tributarios, siendo de aplicación tanto en sede de tributación directa como indirecta. Se trata de una definición, que se basaría en la naturaleza propia del tipo de actividad, y que prescindiría de requisitos formales de cara a su conceptualización tales como requisitos de titulación concreta o colegiación profesional, resultando indiferente la forma de desarrollar la actividad, bien sea de forma individual por el profesional persona física o de forma colectiva a través de una sociedad. Por el contrario, la definición de “actividad profesional” debería pivotar, en torno al elemento caracterizador de las actividades profesionales y que las diferencia de las empresariales; es decir, el predominio del factor trabajo frente al factor capital o bienes, o dicho de otro modo, la importancia de la cualificación intelectual o técnica en el desarrollo de la actividad. De este modo, la definición tributaria del concepto permitiría dar cabida a profesiones de nueva creación, que surgen a menudo, fruto del avance a pasos agigantados de la ciencia y las nuevas tecnologías y que no hallan fácil encuadre en el listado contenido en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE (a modo de ejemplo, gerente de marca personal, organizador de comunidades *on-line*, planificador de identidad digital, enfermero de salud medioambiental, *personal shopper*...etc.), así como

aquellas que no requieren una colegiación previa para ser ejercidas, siendo necesario que el ordenamiento jurídico-tributario se flexibilice y se adapte a estas circunstancias. Por tanto, se configuraría como un tipo de actividad en que el factor humano sería clave puesto que sería imposible sustituir a la persona física por una máquina dada la exigencia de esa capacidad intelectual o técnica, exclusiva del ser humano, en el desarrollo de la actividad profesional. Ello no obstaría a que para el desarrollo de la actividad también fuesen necesarios otros bienes (máquinas especializadas, elementos informáticos, inmuebles... etc.), pero la idea subyacente sería que sin esos bienes la actividad podría llegar a desarrollarse aunque fuera en unas condiciones paupérrimas o insatisfactorias, y sin embargo, sin el factor humano la actividad no pudiera desarrollarse en ningún caso.

Adicionalmente a la definición anteriormente expuesta de “actividad profesional”, se propone que, a modo de ejemplo sin buscar la exhaustividad, la norma se remitiera a un listado de actividades profesionales con el fin de facilitar la identificación de las mismas, basado en las actividades profesionales recogidas a efectos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. De este modo se superaría la remisión que se hace actualmente a un listado de actividades adaptado a un tributo concreto como es el IAE, para efectuarse la remisión a un listado de actividades mucho más objetivo y aséptico como es el de la CNAE y, *por ende*, más apropiado para el resto de tributos. De nuevo, insistir en que la incorporación de dicho listado o remisión al mismo, no debería entenderse como una enumeración taxativa, y así debería especificarlo la norma, puesto que de lo contrario, se podría llegar a excluir del concepto de “actividad profesional” a determinadas profesiones de nueva creación surgidas como consecuencia de necesidades sociológicas y no recogidas en el citado listado.

Y es que, la propuesta de incorporar una definición unitaria de “actividad profesional”, más allá de ser necesaria por incluirse a efectos de delimitar la institución de la “sociedad profesional” en el ámbito tributario, está también motivada por la necesidad de diferenciar este tipo de actividades de las consideradas como empresariales, y de tener una definición del término

“actividad profesional” también de cara a las implicaciones fiscales del ejercicio individual de la misma. En este sentido, la propuesta de definición anteriormente expuesta, abogaría por no condicionar dicha definición a la forma de desarrollar la actividad profesional. Dicho de otro modo, en el caso del ejercicio individual de la actividad, no sería un elemento relevante a efectos de la consideración de la misma el que ésta se desarrollase bajo un régimen de dependencia o de independencia. La forma de desarrollar la actividad no condiciona la naturaleza y características de la misma, que en todo caso, seguiría considerándose una actividad profesional en uno y otro supuesto, sino que simplemente comportaría diferentes implicaciones fiscales, como es el caso destacado de una diferente calificación tributaria en sede del IRPF de los rendimientos percibidos por el desarrollo de la actividad profesional.

En definitiva, la definición amplia de “sociedad profesional” tendría una doble delimitación:

**(i)** En primer lugar se delimitaría con la definición predicable de actividad profesional a efectos tributarios. Aquí se nos aparece la “sociedad profesional” como “institución tributaria” dotada de un concepto interpretativo e integrador útil en el sistema tributario considerado en su conjunto.

**(ii)** En segundo lugar, se delimitaría con los matices que la normativa de cada tributo en particular eventualmente practicase en atención a su naturaleza y filosofía. Aquí se nos aparece la “sociedad profesional” como “elemento tributario” integrante de la peculiar regulación del tributo concreto de que se trate.

### **SEGUNDA: Incorporación de la institución “sociedad profesional” como sujeto pasivo del IS**

Una vez definido a efectos tributarios el concepto de “sociedad profesional”, se propone incluir dicho concepto en el artículo 7.1 letra a) de la LIS, precisando que se consideran sujeto pasivo del impuesto las sociedades profesionales (tal

como se definen a efectos tributarios) siempre que tengan personalidad jurídica propia. Ello es coherente con la mención de que son sujetos pasivos las personas jurídicas tal como lo establece el artículo 7.1. letra a) de la LIS, por tanto, se mantiene el requisito de la personalidad jurídica, y solventaría la problemática relativa al caso de las sociedades civiles profesionales, dado que, en caso de tener personalidad jurídica se incluirían como sujetos pasivos del impuesto, mientras que en caso de no tener personalidad jurídica no tributarían bajo el régimen general del IS sino bajo el régimen de atribución de rentas. En este último caso, sería necesario también revisar la redacción del artículo 6 de la LIS para precisar este extremo.

Esta propuesta es consecuente con la idea de que las sociedades que desarrollen actividades profesionales están sujetas al IS, del cual no se excluyen las actividades profesionales, pero sin embargo, también es coherente con el hecho de que, en caso de que la sociedad profesional se haya constituido bajo una forma jurídica civil y carezca de personalidad jurídica, tribute no en sede del IS sino en el régimen de atribución de rentas. Se aúnan por tanto, dos ideas fundamentales a efectos del IS: en primer lugar, que el desarrollo de una actividad profesional bajo una forma societaria es objeto de tributación en sede del IS; y en segundo lugar, que están sujetas a tributación entidades con personalidad jurídica propia y diferenciada de la personalidad de sus socios.

Esta propuesta de modificación normativa clarificaría las actuales dudas interpretativas que plantea la actual redacción del artículo 7.1 letra a) de la LIS en torno a la sujeción o no al IS de las sociedades civiles profesionales, aportando así mayor seguridad jurídica tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria.

### **TERCERA: Recuperación del sistema de integración y deducción por doble imposición para el caso de los dividendos percibidos por el “socio-profesional-empresario”**

Se propone dar distinto tratamiento fiscal a los dividendos percibidos por el “socio-profesional-empresario” y el “socio-ahorrador” en atención a la realidad económica subyacente en ambos casos. Concretamente, y para el caso de los dividendos percibidos por los socios profesionales personas físicas procedentes de la sociedad profesional en la que participan y fruto de los beneficios obtenidos por dicha sociedad en el desarrollo de actividades profesionales, se propone gravar el dividendo a un tipo progresivo, ya que, a la luz del perfil del “socio-profesional-empresario” la naturaleza del dividendo, en estos supuestos, se alejaría del concepto de renta del ahorro, al ser en realidad un rendimiento que retribuiría la prestación de servicios profesionales por parte del socio a su sociedad profesional, y aplicar un sistema de integración y deducción.

El objetivo de esta medida es corregir y eliminar la imposición subyacente en la sociedad profesional que efectúa la distribución de dividendos, suprimiendo así el efecto de la doble imposición en el caso de los “socios-profesionales-empresarios”. En cuanto a la implementación de esta propuesta, en vez de partir del tipo nominal de tributación de la sociedad profesional, se plantea tomar magnitudes que permitan medir de forma efectiva la presión fiscal subyacente a la que se sometiese la renta a gravar en sede de la sociedad profesional. Se trataría, por tanto, de calcular la presión fiscal de la sociedad profesional que distribuyese los dividendos, partiendo de magnitudes contables y excluyendo determinadas partidas fiscales, tales como las diferencias temporales, que inciden en la determinación de la base imponible en el IS (la cual no necesariamente es coincidente con el resultado contable), y/o las deducciones y bonificaciones que inciden en la cuota, y que podrían alterar la medición de la presión fiscal real del dividendo distribuido en sede de la sociedad pagadora del mismo. En este sentido, una posible fórmula de cálculo de la presión fiscal soportada por la sociedad profesional podría ser considerar el importe adeudado a la Administración Tributaria por el concepto de IS

respecto del importe del beneficio antes de impuestos obtenido por la sociedad profesional. Estas magnitudes deberían referirse únicamente a importes correspondientes al ejercicio de la actividad profesional, de modo que, en caso de que la sociedad también desarrollase otro tipo de actividades no profesionales, los importes derivados de las mismas no deberían afectar al cálculo señalado, por cuanto que, el sistema de integración-deducción planteado afectaría únicamente a los dividendos procedentes de los beneficios obtenidos por el desarrollo de la actividad profesional. Ello exigiría la llevanza de una contabilidad por tipo de actividad y probablemente se debería plantear la necesidad de introducir algunas modificaciones en los modelos de declaración del IS y del IRPF a efectos de que se facilitase información relativa a la actividad profesional, en aras a tratar de facilitar labores de comprobación por parte de la Administración Tributaria.

La propuesta exigiría también, establecer determinados requisitos respecto del socio profesional persona física, destinados a asegurar que efectivamente se trate de un socio profesional que ejerza como tal, siendo las rentas percibidas de su sociedad profesional, su principal fuente de ingresos. En este sentido, podrían tomarse parámetros tales como un porcentaje mínimo de participación en la sociedad profesional y un porcentaje mínimo de rentas percibidas por la prestación de servicios profesionales a la sociedad profesional respecto del total rentas percibidas por el socio persona física (en sentido similar a los requisitos que prevé la LIP en la regulación de la exención sobre participación en entidades contenida en el artículo 4.8.Dos. letras b) y c)).

Con este tratamiento diferenciado se eliminaría la discriminación que supone conferir el mismo tratamiento fiscal a situaciones, planteamientos y condiciones tan distintas como son las propias del “socio-profesional-empresario” y las propias del “socio-ahorrador”, y que resulta en un agravio comparativo y perjuicio para el caso de los socios profesionales persona física. Precisamente, la diferenciación no sería discriminatoria al establecerse regímenes coherentes con las diferencias existentes, lo que favorecería que el resultado final fuese una igualdad de tratamiento legal-tributario entre desiguales, a través de la

adaptación de las normas a las distintas circunstancias de cada tipo de sociedad y socio.

Esta propuesta no entraría en conflicto con la jurisprudencia comunitaria que no exige aplicar un tratamiento fiscal específico a los dividendos (es más, reconoce expresamente que en materia de eliminación de la doble imposición los Estados miembro tienen libertad para determinar su sistema de tributación de dividendos), sino que únicamente exige dar un tratamiento fiscal igual en el marco interno de un Estado miembro, a aquellos dividendos procedentes de fuente extranjera y a los procedentes de fuente interna, y ello en aras a preservar la libertad de capitales. A estos efectos, la propuesta efectuada no supondría una vulneración del principio comunitario de libre circulación de capitales, por cuanto que no se estaría efectuando una discriminación en el tratamiento fiscal en función del origen del dividendo sino que, el diferente tratamiento fiscal se efectuaría en atención al perfil de socio persona física y respondería a la necesidad de preservar el principio de justicia tributaria y de libertad de empresa, de modo que la fiscalidad no sea un elemento que interfiera y distorsione la toma de decisiones empresariales.

A través de un sistema unitario de integración y deducción que tuviera en consideración la presión fiscal real soportada por las rentas distribuidas vía dividendo en sede de la sociedad profesional que efectúa la distribución de beneficios, se aunaría el respeto al principio comunitario de libre circulación de capitales, y el respeto a los principios de capacidad contributiva e igualdad sobre los que pivota nuestro ordenamiento tributario. Sin duda, ello contribuiría claramente a que el reparto de dividendos se vislumbrara por el socio profesional persona física como una opción idónea para la traslación de beneficios por parte de su sociedad profesional al no comportar ninguna problemática de calificación ni valoración, lográndose así reducir la conflictividad entre contribuyentes y Administración Tributaria y generando una mayor seguridad jurídica en nuestro sistema tributario.



#### **CUARTA: Modificación del artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF**

Se propone revisar la redacción del artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF, a efectos de evitar remisiones a otros ordenamientos jurídicos, e incorporar de forma expresa en la propia redacción del artículo aquellos supuestos detallados en los que se debe entender que no existe subordinación y dependencia, y en los que, por tanto, los rendimientos percibidos por el socio profesional persona física por la prestación de servicios profesionales a su sociedad se deben calificar como rendimientos de actividades económicas.

Dicha redacción, permitiría a su vez, introducir los matices pertinentes en cada uno de los supuestos a efectos de contemplar determinados casos no contemplados en la Disposición adicional vigésimo séptima del TRLGSS, y que actualmente son una potencial fuente de conflicto. De este modo, frente a la necesidad de acudir a normativa de otro ordenamiento jurídico, cuya finalidad subyacente es distinta a la finalidad propia del ordenamiento tributario, se lograría una “independencia legislativa e interpretativa” al incorporar en el texto tributario supuestos objetivos, sin necesidad de acudir a presunciones *iuris tantum* (sujetas a prueba en contra, y por tanto, a incertidumbre jurídica) propias de otra disciplina jurídica, y susceptibles de interpretación por otra Administración distinta de la Tributaria.

Adicionalmente, en la nueva redacción a conferir al artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF, se propone aclarar y concretar, la calificación tributaria a efectos del IRPF de los rendimientos percibidos por el socio profesional en caso de no encontrarse en ninguno de los supuestos contemplados en la redacción del mismo. En este sentido, en un ejercicio de coherencia tributaria, y a efectos de que el artículo 27.1, tercer párrafo resultase una norma carente de incertidumbres, se propone que en caso de no cumplirse los supuestos detallados en los que se debe entender que no existe subordinación y dependencia, *a sensu contrario*, la norma prevea que debe entenderse la existencia de subordinación y dependencia, y en consecuencia los rendimientos percibidos se califiquen como rendimientos del trabajo.

Ello facilitaría también una mayor congruencia respecto del tratamiento fiscal en sede del IVA, puesto que la normativa y jurisprudencia comunitaria, entiende que la sujeción al IVA de los servicios profesionales prestados por el socio tiene lugar cuando éste ejercita la actividad profesional de forma independiente, y que, a su vez, dicho ejercicio es independiente cuando no existe subordinación y dependencia. Por tanto, precisando en el artículo 27.1, tercer párrafo de la LIRPF los casos en los que no existe subordinación e independencia, y aclarando que de no darse esos supuestos, se califican los rendimientos como rendimientos del trabajo, se lograría tener una definición a efectos tributarios sin remisiones, y contribuiría a que, en el caso de la calificación de la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, se aplicasen los binomios: rendimientos de actividades económicas – sujeción a IVA; y, rendimientos del trabajo – no sujeción a IVA. Si bien, es cierto que en virtud del principio de estanqueidad tributaria, cada tributo puede tener sus conceptos y criterios interpretativos, no es menos cierto que la coordinación, a estos efectos, entre ambos tributos, IRPF e IVA, sin duda aportaría coherencia al tratamiento fiscal a conferir a la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional.

En definitiva, con esta propuesta se pretende dotar de mayor claridad legislativa a la norma, facilitando su aplicación, lo que previsiblemente contribuiría a la generación de seguridad jurídica y a una menor litigiosidad entre contribuyentes y Administración Tributaria.

#### **QUINTA: No aplicación de la teoría del vínculo en el ámbito tributario**

Se propone la no aplicación de la teoría del vínculo en el ámbito tributario, y especialmente en el caso de socios profesionales personas físicas en los que confluyeran la prestación de servicios profesionales, la prestación de servicios de alta dirección y la prestación de servicios de administración. Esta propuesta implicaría un cambio de criterio interpretativo por parte de la Administración Tributaria y los Tribunales, dado que la teoría del vínculo no se encuentra

recogida expresamente en una norma sino que deviene de una construcción jurisprudencial aplicada por la Administración. Por tanto, el legislador lo que podría hacer es contemplar una norma que sirviera para reorientar semejante criterio interpretativo.

A partir de esta propuesta, las retribuciones percibidas por servicios de administración se deberían calificar como rendimientos del trabajo, y las retribuciones por servicios de alta dirección se calificarían o bien como rendimientos del trabajo o bien como rendimientos de actividades económicas en función de la existencia o no de subordinación y dependencia en el desarrollo de los mismos, entendida ésta, a partir de los supuestos incluidos en el artículo 27.1, párrafo tercero de la LIRPF (en línea con lo ya expuesto en el anterior apartado). A su vez, en caso de existir subordinación y dependencia no procedería la sujeción a IVA de los servicios prestados, al no realizarse de forma independiente; más por el contrario, de no existir subordinación e independencia, sí procedería la sujeción a IVA.

Adicionalmente, pero en estrecha conexión con lo ya comentado, se propone incorporar de forma expresa en el artículo 7 de la LIVA la no sujeción al impuesto de los servicios de administración desarrollados por personas físicas por entender que de conformidad con la tesis de la representación orgánica, el administrador forma parte de la sociedad y no se le puede identificar como empresario al margen de la misma, puesto que actúa por cuenta de la sociedad de modo que sus actos deben considerarse actos de la sociedad a la que representa.

De este modo, se dotaría de coherencia y se simplificaría enormemente los casos de calificación de socios profesionales personas físicas en los que confluyeran en un mismo socio la prestación de servicios profesionales, la prestación de servicios de alta dirección y la prestación de servicios de administración, puesto que sólo podrían darse dos escenarios posibles:

- Inclusión en alguno de los supuestos del artículo 27.1, párrafo tercero de la LIRPF, por tanto, no existencia de subordinación y dependencia. Los

rendimientos percibidos por la prestación de servicios de administración se calificarían como rendimientos del trabajo y no estarían sujetos a IVA. Los rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales y de servicios de alta dirección se calificarían como rendimientos de actividades económicas y estarían, ambos, sujetos a IVA.

- No inclusión en alguno de los supuestos del artículo 27.1, párrafo tercero de la LIRPF, por tanto, existencia de subordinación y dependencia. Los rendimientos percibidos por la prestación de servicios de administración se calificarían como rendimientos del trabajo y no estarían sujetos a IVA. Los rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales y de servicios de alta dirección se calificarían, también, como rendimientos del trabajo y no estarían sujetos a IVA.

Si bien, la no aplicación de la teoría del vínculo al ámbito tributario resultaría en una calificación final no coordinada entre el ordenamiento laboral y el tributario, lo cual es lógico por cuanto responden a finalidades y objetivos distintos, ello se justificaría en base a eliminar dudas e incoherencias dentro del propio ordenamiento tributario y a facilitar la aplicación del mismo, en aras a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

#### **SEXTA: Modificación del artículo 18.6 de la LIS**

Se propone modificar el artículo 18.6 de la LIS con el fin de que efectivamente se configure como una auténtica norma de valoración y no como una norma antifraude. A tal fin, se plantea eliminar la imputación a los socios profesionales personas físicas del 75% del resultado del ejercicio obtenido por la sociedad profesional, previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios, como mecanismo que asegure el valor de mercado de la prestación de servicios profesionales por los socios.

En este sentido, se propone revisar la redacción del artículo, a efectos de incluir en su redactado los parámetros válidos de comparación en aras a determinar el valor de mercado para el caso de servicios profesionales prestados por los socios profesionales persona física a su sociedad profesional.

Concretamente, se proponen dos posibles medidas a contemplarse en la norma:

1. Publicitar rangos de valores de mercado basados en información pública, tales como las tarifas de honorarios que publican los distintos colegios profesionales, de modo que, el estar dentro del rango de valor, suponga un *safe harbor* para la prestación habitual y recurrente de servicios profesionales por parte del socio profesional a su sociedad profesional. En línea con esta propuesta, sería también conveniente que se identificaran las fuentes de información de acceso público y gratuito que la Administración Tributaria estipulase como válidas y a las que acudir en busca de comparables sectoriales.
2. Validar la retribución percibida por los socios profesionales persona física por los servicios profesionales prestados a su sociedad profesional por comparación con otros profesionales personas físicas con contrato mercantil o laboral con la sociedad profesional, pero sin relación de vinculación en el sentido de la LIS, que lleven a cabo servicios profesionales similares a los llevados a cabo por los socios profesionales. De modo que, el importe percibido por el socio profesional y coincidente con el importe percibido por el profesional no socio se considere retribución a valor de mercado por la prestación de servicios profesionales.

La pretensión de estas medidas es la de evitar el tener que aplicar casi por obligación el *pseudo* régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo 18.6 LIS, que condiciona la toma de decisiones económicas en la empresa al limitar la posibilidad de acometer inversiones y cuya aplicación práctica resulta compleja a efectos de gestión empresarial.

De este modo, la norma de valoración de prevista para la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad profesional, se configuraría como una norma de valoración y no como una medida antifraude. No en vano, cabe recordar que la verdadera utilidad y finalidad del régimen de operaciones vinculadas de la LIS debería ser evitar la deslocalización de rentas a otros Estados. Y es que, si bien en España resulta de aplicación también a operaciones internas aunque no haya deslocalización efectiva de rentas, y pese a que se tolere su utilización como sistema de prevención fraude a nivel interno, ello no obsta a que no deba entrar en conflicto con una economía de opción como es el ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades. Precisamente su aceptación como opción lícita de planificación oficializada a partir de la derogación del régimen de transparencia fiscal, junto con las particularidades que presenta la prestación de servicios profesionales, exigen una norma de valoración propia adaptado a la realidad de la relación que se establece entre este tipo de sociedades y sus socios.

Así pues, las modificaciones normativas propuestas se justifican con base a lograr una mayor coherencia del ordenamiento tributario, simplificándolo y facilitando su aplicación al contribuyente, ganando eficiencia en el control de su cumplimiento por parte de la Administración Tributaria, y en definitiva, dotándolo de mayor seguridad jurídica que redundaría en una disminución de la conflictividad entre contribuyentes y Administración.

## BIBLIOGRAFIA

ABELLA POBLET, E., y DEL POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA*, EL CONSULTOR, La Ley, Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2006

AGULLÓ AGÜERO, A., *Una reflexión en torno a la prohibición del principio de confiscatoriedad del sistema tributario*, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 36, 1982

ALARCÓN GARCÍA, E., *Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?*, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 14/2012

ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil*, t. I, Vol. 1º, Librería Bosch, Barcelona, 1980

ALBALADEJO GARCÍA, M., *La simulación*. Ed. Edisofer, Madrid, 2005.

ALBALADEJO GARCÍA, M., *Derecho civil*, t. II (*Derecho de obligaciones*), Ed. Edisofer, Madrid, 2008.

ALIAGA AGULLÓ, E., "El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica. Algunas consideraciones sobre su fundamento y justificación.", *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Andrés Báez Moreno (coord.); Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coord.); Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.); Miguel Angel Collado Yurrita (dir.); Juan José Zornoza Pérez (dir.); Vol. 1, 2010 (Tomo I)

ALMUDÍ CID, J.M., *STJCE 14.12.2006, "Denkavit International BV & Denkavit France SARL, As. C-170/05: límites a comunitarios a la tributación de los dividendos en el Estado de la fuente*, Crónica Tributaria, Nº 152, 2014

ALONSO GÓNZALEZ, L.M., *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2016

ALONSO MADRIGAL, F.J., “La calificación tributaria de la contratación de servicios profesionales por una firma a sociedades titularidad de los socios de aquella: ¿simulación o economía de adopción?”, *Retos de la abogacía ante la sociedad global*, Marta Gisbert Pomata (coord.), Alberto Serrano Molina (coord.); Cristina Carretero González (dir.), Federico de Montalvo Jääskeläinen (dir.), Civitas, 2012

ALONSO GONZÁLEZ L.M., CAAMAÑO ANIDO, M.A., GARCÍA NOVOA, C., MAGRANER MORENO, F.J., MERINO JARA, I., SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación”, *Derecho y Práctica Tributaria*, Cap.1., CISS, 2013

ALVAREZ MARTÍNEZ, J., “Aspectos materiales de la tasación pericial contradictoria”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Andrés Báez Moreno (coord.); Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coord.); Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.); Miguel Angel Collado Yurrita (dir.); Juan José Zornoza Pérez (dir.); Vol. 2, 2010 (Tomo II)

APARICIO CARRILLO, J.E., *Reflexiones sobre la posibilidad de que las sociedades civiles sean objeto de inscripción en el registro mercantil*, Homenaje al profesor Bernardo Moreno Quesada, Ramón Herrera Campos (coord.), Vol. 1, 2000

APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes sucesorios*, Ed. Dykinson, Madrid, 2014

ARCO RUETE, L., *Doble imposición económica de dividendos*, en *Hacienda Pública Española*, núms. 24-25, 1973



ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF), *COMENTARIOS A LA NOTA 1/12 de 22 de marzo de 2012, publicada por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT*, disponible en [http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF\\_comentarios\\_a\\_la\\_nota\\_retribucion\\_de\\_socios.pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF_comentarios_a_la_nota_retribucion_de_socios.pdf)

BADENES CHILLIDA, R. y GARRIGA OBIOLS, M., *El régimen de transparencia fiscal*, Librería Bosch, 1983

BÁEZ MORENO, A., *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español*, Crónica Tributaria, Nº 133, 2009

BARCIELA PÉREZ, J.A., *La doble imposición económica de los dividendos y la reinterpretación de la STJUE Test Claimants in the FII Group Litigation: El asunto C-35/11*, Quincena Fiscal, Nº 21, 2013

BARRIL CARULLA, J., BERCHÉ MORENO, E., y PIEDRA ARJONA, S., “Impuesto sobre Sociedades” en VVAA, *Tratado sobre la imposición directa*, Eduardo Berché Moreno (dir. y coord.), JB Bosch Editor, 2013.

BERROCAL RANGEL, J.C., *El “quid pro quo” de la retribución del socio trabajador profesional en su sociedad de capital*, La Ley, t. I, 2015

BOLDÓ RODA, C., *Las prestaciones accesorias en la sociedad profesional*, La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, Nº 3, 2007

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., “Régimen fiscal de la transparencia fiscal interna”, *Manual del Impuesto sobre sociedades*, J.J. Rubio Guerrero (dir.), M. Gutiérrez Lousa (coord.), 2003

BLUMENSTEIN, E., *System des Steuerrechts*, Schulthess Polygrafische Verlag, Zürich, 1971

BREZMES MARTÍNEZ DE VILLAREAL, A., *Las sociedades profesionales. Análisis práctico de su nueva regulación*, Ediciones Experiencia, 2007

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*, CEDECS, Barcelona, 1995

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Notas a la reforma fiscal 2007, temas tributarios de actualidad*, Revista de la Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 34, 2006

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas*, Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, Núm 311, 2009

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores*, Quincena fiscal, Nº 8, 2011

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Fiscalidad de la retribución percibida por los socios-trabajadores y administradores tras la Nota 1/2012 de la A.E.A.T.*, Economista, Núm 92, mayo 2012

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Efectos colaterales de la nueva calificación de las rentas percibidas por los socios profesionales...*, <http://blog.ccsabogados.com/?p=771>, 2015

CAAMAÑO ANIDO, M.A., *¿Qué sociedades civiles “con objeto mercantil” tributarán por el IS?*, <http://blog.ccsabogados.com/?p=917>, 2015

CAAMAÑO ANIDO, M.A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?*, Anuario da Facultade de Dereito de Universidade da Coruña, Nº 6, 2002

CALDERON CARRERO, J.M., “Trabajos independientes. Actividades profesionales”, en VVAA, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2012*, Capítulo III.3, Néstor Carmona Fernández (coord.), Editorial La Ley, CISS grupo Wolters Kluwer, 2012

CALDERÓN GONZÁLEZ, J.M., *La transparencia fiscal interna e internacional: su regulación en la Ley 43 / 1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley 40 / 1998 de 9 diciembre del IRPF*, Quincena fiscal, Nº 18, Octubre 2001

CALVO VÉRGEZ, J., *Tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales*, Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera, Nº. 247, 2011

CALVO VERGEZ, J., *Precios de transferencia: regulación internacional vs. ámbito interno: análisis de la STJUE de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08)*, Crónica tributaria, Nº Extra 8, 2011

CALVO VÉRGEZ, J., *Operaciones vinculadas y subcapitalización. Cuestiones conflictivas y supuestos prácticos*, Aranzadi Thomson Reuters, Pamplona, 2011

CALVO VIDAL, I.A., *La personalidad jurídica de la sociedad civil: déjà vu*, Diario La Ley, Nº 7963, 2012

CAMPINS VARGAS, A., *Racionalidad económica de las sociedades profesionales*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, Nº. 1, 2001

CAMPINS VARGAS, A., Consideraciones en torno a la delimitación del ámbito de aplicación de la ley de sociedades profesionales.: *A propósito de algunas interpretaciones recientes*, Estudios de derecho mercantil: En memoria del Profesor Aníbal Sánchez Andrés, Juan Carlos Sáenz García de Albizu / Fernando Oleo Banet / Aurora Martínez Flórez (coords.), 2010

CARBAJO VASCO, D., Algunas consideraciones sobre los Acuerdos Previos de valoración de Precios de Transferencia, APAS, en el Ordenamiento tributario español, Crónica tributaria, Nº 140, 2011

CARBALLO CASADO, C., *Ley 2/2007 de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Tributación de las sociedades profesionales*. La Notaria, Nº. 40, 1, 2007

CASPERS, A. *Die Besteuerung freiberuflicher Einkünfte*, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1999

CASTRO DE LUNA, M.J., en *Tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los administradores y socios de una entidad. Análisis de posibles situaciones: especial consideración a las retribuciones percibidas por los socios de sociedades profesionales*, Quincena Fiscal, Nº 15, 2016

CASTRO MUÑOZ, C., *La tributación de las sociedades profesionales y la incompatibilidad entre el régimen de transparencia fiscal y las operaciones vinculadas*, Carta tributaria. Monografías, Nº. 263, 1996

CENCERRADO MILLÁN, E., *Los efectos del ajuste secundario en el nuevo régimen de operaciones vinculadas*, Revista española de derecho financiero, Nº 133, 2007

CENCERRADO MILLÁN, E., *La nueva regulación de las operaciones vinculadas: caracterización y procedimientos*, Revista española de derecho financiero, Nº 134, 2007

CENCERRADO MILLÁN, E., *La compatibilidad con el Derecho comunitario de las normas antiabuso basadas en el principio de independencia. Comentario a la STJCE de 21 de enero de 2010 (As. C-311/08). Sociétés de Gestion Industrielle SA (SGI)*, Noticias de la Unión Europea, Nº 327, 2012 (Ejemplar dedicado a: Tributación medioambiental en Andalucía)

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Impuesto sobre Sociedades (III): regímenes especiales”, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1986

CORDÓN EZQUERRO, T., *La integración Impuesto sobre Sociedades- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Crónica Tributaria, Nº 77, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1996

CRUZ PADIAL, I., *Las operaciones vinculadas en la Ley del IRPF*, Boletín Económico del ICE, Nº 2794, 2 a 8 de Febrero 2004

CHECA GONZÁLEZ, C., *La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria*, Revista española de derecho financiero, Nº 145, 2010

CHECA GÓNZALEZ, C., en *La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica*, Anuario de la Facultad de Derecho, Nº 28, 2010

CHECA GONZÁLEZ, C., *Nociones de empresario y profesional, y de actividad económica, a los fines del IVA*, Anuario de la Facultad de Derecho, Nº 29, 2011

DE UÑA REPETTO, J., *Operaciones vinculadas: caso especial del socio profesional*, Estrategia financiera, Nº 261, 2009

DELGADO GONZÁLEZ, A.F., *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva ley general tributaria*, Carta tributaria. Monografías, Nº 11, 2004

DESDENTADO BONETE, A., y DESDENTADO DAROCA, E., *Administradores sociales, altos directivos y socios trabajadores: calificación y concurrencia de relaciones profesionales, responsabilidad laboral y encuadramiento en la Seguridad Social*, Lex Nova, Valladolid, 2000

DESDENTADO BONETE, A., y DESDENTADO DAROCA, E., *En los límites del contrato de trabajo: administradores y socios*, Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración, Nº 83, 2009

DÍEZ-PICAZO, L., *La representación en el Derecho Privado*, Civitas, Madrid, 1979

DÍEZ-PICAZO, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Tomo I (Introducción Teoría del Contrato), Ed. Thomson-Civitas, Pamplona, 2007.

DIVÍ TORNS, M.T., *El concepto de empresario en el Impuesto sobre Actividades Económicas*, tesis doctoral inédita leída en la Universidad de Barcelona, 1999

DURAN-SINDREU BUXADÉ, A., *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*, Claves Prácticas Editorial Francis y Taylor, Madrid, 2015

EDITORIAL DE HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA, *Los profesionales: un grupo social de singular importancia y de difícil tratamiento tributario*, en Hacienda Pública Española, núm. 15, 1972

EHEBERG, K.T., "Doppelbesteuerung", en *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, t. III, Jena Verlag Gustav Fischer, 1926

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho tributario*, Ed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., La tasación pericial contradictoria: pasado, presente y lo que puede ser en el futuro, Gaceta Fiscal, núm. 193, 2000

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., Informe sobre la reciente Ley de Sociedades profesionales y su relación con el régimen jurídico de oficinas de farmacia vigente, Granada, 15 de mayo de 2007

ESTEVE PARDO, M.L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de dividendos*, Tirant Lo Blanch "colección financiero", Valencia 1996, Antonia Agulló Agüero (dir.)

FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis de la transparencia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1984

FALCÓN Y TELLA, R., *El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción*, Revista Técnica Tributaria, núm. 31, 1995

FALCÓN Y TELLA, R., *El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con el supuesto previsto en el art. 6.4 CC*, ponencia entregada en soporte papel y expuesta oralmente en las *Jornades sobre Fraude de Llei tributària "versus" economia d'opció: teoria i pràctica de l'enginyeria fiscal*, celebradas en la Facultat de Ciències Jurídiques de la Universitat Rovira i Virgili -Tarragona- 5 y 6 de abril de 2001

FALCÓN Y TELLA, R., *El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica*, Quincena Fiscal, Nº 21, 2002

FALCON Y TELLA, R., *Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: la posibilidad de que la junta general intervenga en la fijación de las retribuciones de los consejeros*, Quincena Fiscal, Nº 4, 2009

FALCÓN Y TELLA, R., *Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas*, Quincena fiscal, Nº 18, 2009

FALCON 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, Nº 19, 2009

FALCON Y TELLA, R., *Las sociedades profesionales (III): la regularización del IVA y de las retenciones en caso de sociedades interpuestas entre el socio y la sociedad profesional*, Quincena Fiscal, Nº 20, 2009

FALCÓN Y TELLA, R., *Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios “artificiosos o impropios”: las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto Weald Leasing*, Quincena Fiscal, Nº 2, 2010

FALCON Y TELLA, R., *De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid de 11 mayo 2010*, Quincena Fiscal, Nº 19, 2010

FALCÓN Y TELLA, R., *Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011*, Actualidad jurídica Aranzadi, Nº 833, 2011

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, Nº 5, 2015

FARRANDO MIGUEL, I., *Comentarios a las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores. La remuneración de los administradores y la doctrina jurisprudencial del doble vínculo*. Revista de derecho de sociedades, Nº 32, 2009

FERNÁNDEZ, A., en *La base de la sanción en la regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional*, Carta tributaria. Revista de opinión, Nº 10, 2016, págs. 54-60

FERNÁNDEZ, T.R., *La inscripción en el Registro Mercantil de las sociedades civiles. Nota sobre la sentencia del Tribunal Supremo de 24.2000*, Derecho de sociedades: libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero, Vol. 1, 2002



FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, I. y SIEIRO CONSTELA, M., *La doble imposición económica interna: Su corrección en España*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año nº 18, Nº 1, 2002

FERNÁNDEZ DEL POZO, L., *La publicidad registral de las sociedades civiles profesionales en el Registro Mercantil*, Revista de derecho mercantil, Nº 267, 2008

FERNANDEZ JUNQUERA, M., “Los sujetos pasivos y Transparencia Fiscal”, en VVAA, *Impuesto sobre Sociedades: Aspectos Fundamentales*, M. Fernández Junquera (coord.), Lex Nova, Valladolid, 1997

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*, Quincena Fiscal, núm. 8, 2001

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Instituciones del Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010

FERRER VIDAL, D., *Las Operaciones Vinculadas: el Ajuste Secundario*, Thomson Reuters Aranzadi, 2015

GARCÍA BERRO, F., *Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación*, Civitas. Revista española de derecho financiero, nº 145, 2010

GARCÍA BERRO, F., *Los anteproyectos para la reforma tributaria, más sombras que luces*, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 163, 2014

GARCÍA DE LA ROSA, J.A., *Un supuesto de transparencia fiscal obligatoria: la sociedad de profesionales*, Revista técnica tributaria, Nº 23, 1993

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M., *STJCE 7.9.2004, Petri Manninen, As. C-319/02: ¿El golpe de gracia a la deducción por doble imposición de dividendos?*, Crónica Tributaria, Nº 123, 2007

GARCÍA MARTÍNEZ, A., “El procedimiento de tasación pericial contradictoria”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Andrés Báez Moreno (coord.); Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coord.); Juan Arrieta Martínez de Pisón (dir.); Miguel Angel Collado Yurrita (dir.); Juan José Zornoza Pérez (dir.); Vol. 2, 2010 (Tomo II)

GARCÍA-MONCÓ, A.M., *De nuevo sobre los llamados acuerdos previos de valoración*, Nueva fiscalidad, Nº 7, 2005

GARCIA MORENO, V.A., *La calificación de la interposición de sociedades para el ejercicio de una actividad profesional como simulación negocial*, Carta tributaria. Revista de opinión, Nº. 9, 2015

GARCÍA NOVOA, C., “La ofensiva contra las sociedades de profesionales”, en *VVAA Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, E. Simón Acosta (coord.), Thomson Aranzadi, Vol. II, Tomo XV, 2006

GARCÍA NOVOA, C., “Régimen fiscal de las sociedades profesionales”, en *VVAA Estudios sobre sociedades profesionales: la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales*, M.B. Trigo García/J. Framiñán Santas (coords.), Marcial Pons, 2009

GARCÍA NOVOA, C., *La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de Sociedades*, Quincena fiscal, Nº 8, 2009

GARCÍA NOVOA, C., *La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 1/2010

GARCÍA NOVOA, C., *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, Monografías AEDAF, nº 6, Mayo 2013, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid

GARCÍA NOVOA, C., *La reforma fiscal en materia de tributación del ahorro y del endeudamiento de las sociedades*, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 21, 2014

GARCÍA NOVOA, C., *El IVA en las retribuciones de los socios profesionales y la reforma del IRPF*, Colegio de Economistas de Pontevedra, Boletín Enero-Febrero-Marzo, 2015

GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I., *¿Hacia la compatibilidad entre la condición de consejero delegado y de alto directivo laboral? La sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2003*, Información Laboral, Nº 3, 2003

GARCÍA VILLAVERDE, R., *La inscripción de las sociedades civiles en el registro mercantil español*, Revista de derecho de sociedades, Nº 14, 2000

GIL MACIÁ, L., *Análisis de los sistemas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos*, XIV Encuentro de Economía Pública: políticas públicas y reformas fiscales, 2007, recoge los contenidos presentados a: Encuentro de Economía Pública (14. 2007. Santander)

GÓMEZ BARRERO, C., *Sujeción al IVA de los socios de sociedades profesionales*, Estrategia financiera, nº 339, 2016

GOMEZ TABOADA, F.J., *La larga y ácida resaca del caso "Mahou"*, El Notario del Siglo XXI, nº 35, Enero/Febrero 2011

GÓNZALEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *La tributación de la renta obtenida por las sociedades profesionales*, Editorial Colex, Madrid 1999

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *La doble imposición de dividendos*, Editorial Aranzadi, 2003.

GÓNZALEZ LORENTE, A. y CALDERÓN PATIER, C., *Efectos de la valoración de las operaciones vinculadas en las sociedades profesionales*, Editorial Escuela Superior de Gestión Comercial y Marketing ESIC, 2010, colección *Creando clientes en mercados globales: Building client relationships in global markets*, Carlos Javier Rodríguez Rad (coord.), recoge los contenidos presentados a la Asociación Europea de Dirección y Economía de Empresa. Congreso Nacional (2010, Santiago de Compostela).

GONZALO Y GONZALEZ, L., *La transparencia fiscal interna, ¿remedio o estorbo?: El caso especial de las sociedades profesionales*, Revista del Instituto de Estudios Económicos, Nº 1-2, 2002 (Ejemplar dedicado a: La reforma del impuesto sobre sociedades)

GÖRL, M., *Die freien Berufe im Internationalen Steurrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Florentz, München, 1983

GOROSPE OVIEDO, J.I., *La regulación de la doble imposición intersocietaria en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año nº 24, Nº 9, 2008

GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, t. I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988

GOTA LOSADA, A., *Doble imposición de dividendos*, en Hacienda Pública Española, núm. 2, 1970

GRAETZ, M.J., y WARREN, A.C., *Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe*, The Yale Law Journal, Vol. 115, Nº 6, Abril, 2006

HEDEMANN, J.W., *Las presunciones en el Derecho*, traducción al castellano de la edición de 1904 efectuada por SANCHO SERRAL, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1931

HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, 1998

HUESCA BOADILLA, R., *A vueltas con la estanqueidad tributaria*, en Boletín de Información Tributaria, núm. 183, 2015

JARAMILLO, F.J., PAGÈS i GALTÉS, J., RIVAS NIETO, M.E., y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Ecuador*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006

JIMÉNEZ-ASENJO, L., *Régimen jurídico de las sociedades profesionales tras la publicación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, Nº. 4, 2007

KIRJPATRICK, J., “L'egalité devant l'Impôt en droit belge conempairain”, en *L'egalité davant l'impôt belge*, Etablissements Emyle Bruylnat, Bruxelles, 1975

LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952

LIMÓN LUQUE, M. A., *Administradores y directivos de las sociedades mercantiles capitalistas: su configuración como relación laboral y su encuadramiento en la Seguridad Social*, Aranzadi, 2004

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición interna*, Lex Nova, Valladolid, 1999

LÓPEZ ESPADAFOR, C.M., *La doble imposición. Problemática actual*, La Ley, Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 2012

LÓPEZ RIBAS, S., *Precios de transferencia: soluciones pactadas: propuestas de valoración previas*, Carta tributaria. Monografías, Nº 16, 2010

LOZANO SERRANO, C., *La Transparencia Fiscal*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Navarra 2001

LUCAS DURAN, M., *"Interposición" de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011)*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 389-390, 2015

LUCENA GRACIA, F.J., *Fiscalidad de las retribuciones de los socios profesionales*, CISS Wolters Kluwer, 2012, Valencia

LUCHENA MOZO, G., M., *Algunas consideraciones en torno a la tasación pericial contradictoria*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 47, Nº 243, 1997

LUIS Y DIAZ DE MONASTERIO-GUREN, F., "Aspectos fiscales de las sociedades profesionales", en VVAA, *Justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*, Carmen Banacloche Palao (coord.), La Ley, 2008

MAGRANER MORENO, F.J., *Un "esperado" giro jurisprudencial en torno a la calificación de las retribuciones de los administradores como gasto en el Impuesto sobre Sociedades*", Tribuna Fiscal, nº 256, 2012

MARÍN-BARNUEVO FAVO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Ed. McGraw Hill, Madrid, 1996

MARÍN BENÍTEZ, G., *Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 353-354, 2012

MARÍN DE LA BÁRCENA, F., *Compatibilidad de la retribución como administradores y altos cargos de sociedades de capital: comentario a la STS 1ª de 24 de abril de 2007 (RJ 2007, 2418)*, Revista de derecho de sociedades, Nº 30, 2008

MARÍN DE LA BÁRCENA, F., *Retribución, asistencia financiera y doctrina del vínculo: (STS 1ª, de 20 de julio de 2010, [RJ 2010, 6563]*, Revista de derecho de sociedades, Nº 37, 2011

MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., *Las operaciones vinculadas. Régimen sancionador*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 1/2014

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *El carácter vinculado de las operaciones de los socios con las sociedades mercantiles profesionales*, Quincena Fiscal, nº 9, 2005

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 1/2008

MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. y BERDUD SEONAE, J.M., *Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Bosch, Colección Serie Fiscal, Barcelona 2010, Gemma Patón García (coordinadora de la colección)

MARTÍNEZ MORENO, C., *Sobre la compatibilidad entre la relación laboral y el cargo orgánico*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Nº 18, 2004

MARTÍNEZ MORENO, C., *El incierto destino de los administradores sociales*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Nº 2, 2004

MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid 2000.

MARTINEZ LAGO, M.A., y GARCÍA DE LA MORA, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Iustel, Madrid, 2004

MASIDE MIRANDA, E., *Las sociedades civiles y el registro mercantil*, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, Nº 6, 2002

MATA SIERRA, M.T., *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993

MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A., *Altos cargos y doble vínculo: crítica a los “excesos” de la doctrina del vínculo*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Vol. 3, Nº 3, Mayo, 2010

MEDINA HERNÁNDEZ, O., *Breve apunte sobre el concepto de sociedad profesional y sus implicaciones en la nueva Ley de sociedades profesionales*, Anales de la Facultad de Derecho, Nº 25, 2008

MENENDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986

MERINO JARA, I., *Sociedades profesionales: Simulación y economía de opción*, Fundamentos de Derecho: revista del Colegio de Abogados de Cáceres, Nº 62, 2014

MIGUEL ARIAS, S., *Aspectos problemáticos de la tributación de los profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad mercantil*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 382, 2014

MOLERO MANGLANO, C., *El contrato de alta dirección*, Civitas, Madrid, 2011

MORERA ANGUITA, A., *Comercio internacional y los precios de transferencia internacionales*, Editorial Marcial Pons, Madrid 2012



MURILLO SOLÍS, G., “Breves reflexiones sobre el nuevo régimen de transparencia fiscal”, en VVAA, *Estudios sobre el impuesto de sociedades*. P. Yebra Martul-Ortega/ C. García Novoa/A. López Díaz (coords.), Comares, 1998

NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires -Argentina-, 2000

NAVARRO EGEA, M., “Aspectos Fiscales de las sociedades profesionales”, *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, M. Sánchez Ruiz (coord.), Civitas, 2012

NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974

NIETO MONTERO, J.J., *El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis económica?*, Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela, Vol. 22, Nº Extra 1, Noviembre, 2013

ORENA DOMÍNGUEZ, A., *La problemática tributaria de las sociedades profesionales*, Quincena Fiscal, Nº 6, 2016

PAGÈS I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995

PAGÈS I GALTÉS, J., *Tratado de Ordenanzas fiscales*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2006

PAGÈS I GALTÉS, J., *Ingeniería fiscal inmobiliaria: concepto y supuestos prácticos*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 221-222, 2001

PAGÈS I GALTÉS, J., *Manual de tasas y precios por servicios municipales*, Ed. La Ley, Las Rozas, 2015

PAZ-ARES RODRIGUEZ, C., *El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, Nº. 1, 2008

PAZ-ARES RODRIGUEZ, C., *Ad impossibilia nemo tenetur (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores)*, Indret: Revista para el Análisis del Derecho, Nº. 2, 2009

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La retribución de administradores y consejeros: gratuidad estatutaria del cargo e Impuesto sobre Sociedades*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 373, 2014

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *La retribución de los socios como administradores o trabajadores*, Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 162, 2014

PEDREIRA MENEDEZ, J., *La valoración de las operaciones vinculadas entre socios profesionales y sus sociedades*, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 399, CEF, Junio 2016

PELÁEZ MÁRQUEZ, M., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2004

PÉREZ DE AYALA, J.L., *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1970

PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO, C., *Determinación y exclusividad del objeto social en las sociedades profesionales*, Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil, nº 19/2008

PÉREZ ROYO F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid 2000

PERULLES BASSAS, J.J., *La constitución de sociedades profesionales y la fiscalidad*, Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, nº 15, 1972

PISTONE, P., en *La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global*, Revista española de derecho financiero, Nº 170, Civitas, 2016

PITA GRANDAL, A., *La prueba en el procedimiento tributario*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1998

PITA GRANDAL, A., *A lei de sociedades profesionais e a exención tributaria para a adaptación de sociedades xa constituídas*, Cooperativismo e economía social, nº 30, 2007

PONT CLEMENTE, J.F., *La tributación de las sociedades civiles que realicen actividades profesionales*, Estudios tributarios aplicados, 1998, Magín Pont Mestres (coord.)

PONT CLEMENTE, J.F., *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid 2006

PONT MESTRES, M., *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. 39, Nº 203, Septiembre-October, 1989

POVEDA BLANCO, F., *Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal*, Boletín de estudios económicos, Vol. XXXV, Nº 111, 1980

PRADA LARREA, J.L., *Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del impuesto sobre sociedades: un ejemplo retrospectivo*, Carta tributaria. Monografías, Nº. 218, 1995

PULGAR EZQUERRA, J., *La reactivación de sociedades profesionales*, Revista de derecho de sociedades, Nº 32, 2009

QUESADA SÁNCHEZ, A.J., *Una primera aproximación a la personificación de las sociedades civiles después de la Ley de Sociedades Profesionales*, Revista jurídica del notariado, Nº 62, 2007

RIVAS NIETO, M.E., y URQUIZU CAVALLÉ, A., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y México*, Ed. Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2004

RIVERO HERNÁNDEZ, F. y LACRUZ BERDEJO, J.L., *Derecho de obligaciones. Vol. 1, Parte general: teoría general del contrato*, Dykinson, 2007 Madrid

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, M., *La transparencia fiscal interna y las sociedades de profesionales*, Revista de información fiscal, Nº. 40, 2000

RODRÍGUEZ GARCÍA, A., y FERNANDEZ DE BEAUMONT TORRES, I., *El caso Société de Gestion Industrielle (SGI) y sus implicaciones para España*, Crónica tributaria, Nº Extra 2, 2011

RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., *Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España*, Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, Nº 14, 1998

ROMERO CIVERA, A. y JULIÀ IGUAL, J.F., *La deducción por doble imposición interna: análisis de la presión fiscal total en el IRPF*, Revista Técnica Tributaria, Nº 80, 2008

RONCERO SÁNCHEZ, A., *Comentarios a las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 sobre retribución de administradores: Grado de concreción del sistema retributivo de los administradores en los estatutos*

*sociales de una sociedad anónima*, Revista de derecho de sociedades, Nº 32, 2009

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Promociones y Publicaciones Universitarias, SA, Barcelona, 1992

ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.R., *La simulación y el fraude de la ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 1996

RUIBAL PEREIRA, L., “El régimen de transparencia fiscal interna”, *Estudios sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, P. Yebra Martul-Ortega/ C. García Novoa/ M.A. Caamaño Anido/ A. López Díaz (coords.), Lex Nova, 2000

RUIBAL PEREIRA, L., *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, Tirant Lo Blanch “colección financiero”, Valencia 2002, Antonia Agulló Agüero (directora de la colección)

RUIZ GARCÍA, J.R., *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1991

RUIZ GARCÍA, J. R., *La tributación de los dividendos en el proyecto de ley de reforma del impuesto sobre la renta*, Quincena Fiscal, núm. 13/2006

RUIZ HIDALGO, C., *La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou*, Revista Técnica Tributaria, nº 95, 2011

RUIZ HIDALGO, C. *La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 3/2011

RUIZ HIDALGO, C., *La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad*, Quincena Fiscal Aranzadi nº 20/2012

RUIZ POSEE J.J., “El régimen tributario especial de la transparencia fiscal interna según la ley 43/95”, *Estudios sobre el impuesto de sociedades*. P. Yebra Martul-Ortega/ C. García Novoa/ A. López Díaz (coords.), Comares, 1998

RUIZ ZAPATERO, G.G., *Fraude de Ley, Simulación Tributaria y Amparo Constitucional en la STC 120/2005, de 10 de mayo*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, nº 14, 2005

SAÉZ MARTÍNEZ, A., *El régimen de transparencia fiscal y las sociedades de profesionales*, *Economist & Jurist*, Vol. 5, Nº 23, 1997

SALVADOR CODECH, P., *Simulación civil y tributaria: sobre la distinción entre el fraude de ley en sentido propio e impropio*, *Actualidad civil*, nº 6, 2012

SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2008

SÁNCHEZ HUETE, M.A., *Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos*, *Quincena fiscal*, Nº 10, 2010

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *La Nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores*, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, Nº 350, 2012

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., *Reflexiones en torno a la tasación pericial contradictoria*, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, Nº 156, 1996

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *La prueba de la simulación tributaria: análisis de un caso real*, *Quincena Fiscal*, nº 22, 2012

SANZ GADEA, E., *El régimen de transparencia fiscal (I)*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 130, 1994

SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, nº 8, 2009

SERRANO ANTÓN, F., *La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las Partnerships*, Crónica tributaria, Nº 106, 2003

SIOTA ÁLVAREZ, M., *Analogía y fraude a la ley tributaria*, Civitas-Revista Española de Derecho Financiero, núm. 139, 2008

SPITALER, A., *Das Doppelbesteuerungs problem bei den direkten Steuern*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1967, 1936

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. en el Prólogo a la obra de MENENDEZ MORENO, A., *El concepto jurídico tributario de profesional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Problemas fiscales en el ejercicio en grupo de profesiones liberales", en VVAA, *El ejercicio en grupo de profesiones liberales*, Capítulo V, Klaus Jochen Albiez Dohrmann, José Luis Pérez-Serrabona González y Bernardo Moreno Quesada (coords.), Universidad de Granada, Granada, 1993

TRAPÉ VILADOMAT, M., "Acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia", *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Javier Galán Ruiz / Manuel Gutiérrez Lousa / José Antonio Rodríguez Ondarza (coords.), 2006

TRAPÉ VILADOMAT, M., “Empresas asociadas”, en VVAA, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea 2012*, Capítulo III.3, Néstor Carmona Fernández (coord.), Editorial La Ley, CISS grupo Wolters Kluwer, 2012

URÍA, R., *Derecho Mercantil*, Marcial Pons, 2002

VAL TENA, A.L., *Consejero Delegado y alto directivo: sobre la incompatibilidad de simultanear en la misma empresa dos cargos directivos*, Revista Doctrinal Aranzadi Social, Vol. 5, Nº 10, Febrero 2013

VANISTENDAEL, F., *Tax Revolution in Europe: the impact of non-discrimination*, European Taxation, Vol. 40, nº 1-2, January/February, 2000

VÁZQUEZ ALBERT, D., *Las sociedades profesionales: una realidad pendiente de regulación*, BFD: Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED, Nº 23, 2003

VÁZQUEZ ALBERT, D., *Sociedades profesionales: retribución de socios*, Iuris: Actualidad y práctica del derecho, Nº 132, 2008

VELA TORRES, P.J., “Criterios judiciales sobre retribución de administradores sociales”, en VVAA, *I Foro de Encuentro de Jueces y Profesores de Derecho Mercantil*, José Ramón Salelles Climent (coord.), María Jesús Guerrero Lebrón (coord.), Rafael Fuentes Devesa (coord.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2010

VELASCO GONZÁLEZ, J., *Evolución histórica del régimen tributario de los profesionales*, Hacienda Pública Española, Instituto de Estudios Fiscales, nº 15, 1972

VICENT CHULIÀ, F., *Introducción al Derecho Mercantil*, Tirant lo Blanch, Valencia 2001



VICENTE-ARCHE COLOMA, P., *Los acuerdos previos de valoración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, Nº 230, 2002

WÖHE, G., *Betriebswirtschafliche Steuerlehre*, t. II, Verlag Vahlen, Berlín, 1965

YANES YANES, P., *Comentario a la Ley de Sociedades Profesionales*, Tirant Lo Blanch, Valencia 2007

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Impugnación y revisión de Actos de Gestión Tributaria*, Palau-14, Revista Valenciana de Hacienda Pública, núm. 7, 1989.

ZORNOZA PÉREZ, J.J., “La simulación en Derecho tributario”, en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, t. I, A. Báez Moreno/ D.J. Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois (coords.), Thomson Reuters Aranzadi, 2010

ZURDO RUÍZ-AYUCAR, J., *El régimen de transparencia fiscal*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 142, 1979



**ANEXO I. ESQUEMA DE CALIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS  
PROFESIONALES PRESTADOS POR EL SOCIO PROFESIONAL PERSONA  
FÍSICA A SU SOCIEDAD**



**HIPÓTESIS INICIAL** Socio profesional persona física que presta servicios profesionales, de administración y de alta dirección para su sociedad profesional percibiendo rendimientos por todos los servicios prestados

**SERVICIOS DE ADMINISTRACIÓN + SERVICIOS DE ALTA DIRECCIÓN**

Teoría del vínculo: Relación mercantil  
(No existe relación laboral)

Calificación IRPF: **RENDIMIENTOS DEL TRABAJO** (Art. 17.2.e) LIRPF)

Calificación IVA: **NO ES HECHO IMPONIBLE** (actuación en representación de la sociedad, no por cuenta propia)

¿Existe "control efectivo" por parte del socio que presta los servicios?

Porcentaje de participación en el capital > o = al 50%  
ó  
**Aplican presunciones (D.A. 2ª TRLG SS):**  
Participación en la sociedad pero 50% o más del capital social en manos de socios con los que conviva y que sean cónyuge o parientes hasta el 2do grado  
Porcentaje de participación > o = al 33,33% del capital social  
Porcentaje de participación > o = al 25% del capital social + funciones de dirección y gerencia

Porcentaje de participación en el capital < al 50%  
y  
**No aplican presunciones (D.A. 2ª TRLG SS)**

**Sí** existe control efectivo

**NO** existe control efectivo

Obligación de inclusión en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos

**NO EXISTE** obligación de inclusión en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos

**SERVICIOS PROFESIONALES**

Calificación IRPF: **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS** (párrafo 3º, Art. 27.1 LIRPF)

Calificación IVA: **Necesario analizar existencia o no de ordenación por cuenta propia de factores de producción** (Criterio interpretativo Nota AEAT 10 febrero 2015).

**NO** aplica párrafo 3º, Art. 27.1 LIRPF

Para calificar es necesario analizar si en la prestación de servicios profesionales existen en sede del socio:

Ordenación por cuenta propia	Medios de producción
NO dependencia	Existencia de medios humanos o materiales, propiedad de la sociedad destinados a utilizarse en la prestación de servicios por el socio, con independencia del propio socio y su intelecto o capacidad
Y	
NO ajenidad	

**SÍ**

**NO**

Calificación IRPF: **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS** (Art. 27.1 LIRPF)

Calificación IRPF: **RENDIMIENTOS DEL TRABAJO** (por exclusión al no aplicar Art. 27.1 LIRPF)

Calificación IVA: **PRESTACIÓN DE SERVICIOS SUJETA Y NO EXENTA**

Calificación IVA: **NO ES HECHO IMPONIBLE** (no aplica Art. 4.1, Art. 5.1.a), Art. 5.2 LIVA)

Se presupone que no hay dependencia ni ajenidad

**Indicios:** <-----  
NO asistencia al centro de trabajo de la sociedad  
NO sometimiento a horario  
Sociedad NO se encarga de programar la actividad  
Organización empresarial propia del profesional

**Indicios:** <-----  
NO disposición de la sociedad de los servicios realizados;  
Sociedad NO decide las relaciones de mercado (fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender... etc.)  
Sociedad NO decide carácter fijo/período de la remuneración

**MATIZ:** En caso de sociedades profesionales acogidas a la LSP, dado que la inclusión en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos es obligatoria (D.A. 5ª LSP), los rendimientos percibidos por la prestación de servicios profesionales se calificará como **RENDIMIENTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS** por aplicación del párrafo 3º Art. 27.1. LIRPF.



**ANEXO II. EJEMPLO DE LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE AJUSTES  
EXTRACONTABLES AL RESULTADO DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL  
TRAS LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 18.6 DE LA LIS**





A través de este ejemplo numérico se pretende demostrar que no procede plantear la aplicación proporcional de ajustes extracontables al resultado de la sociedad aunque éste se haya visto minorado por el efecto de la imputación del 75% en concepto de retribución a los socios profesionales.

El ejemplo parte de dos escenarios en los que las premisas son idénticas. Se trata de una sociedad profesional en la que todos los ingresos proceden de la actividad profesional. Sus gastos son los derivados de la actividad (de los que no conserva acreditación documental por lo que serían no deducibles a efectos de IS), las retribuciones satisfechas a los socios que prestan servicios profesionales para la sociedad, y las retribuciones satisfechas a profesionales no socios contratados por la sociedad para el desarrollo de su actividad.

En ambos escenarios se aplica el artículo 18.6 de la LIS, por lo que se efectúa la imputación a los socios profesionales en concepto de retribución por los valores acordados. Se verifica que el total imputado sea superior al 75% del resultado contable previo. En ambos casos se imputa el mismo valor que supera el 75% del resultado, cumpliéndose el requisito exigido.

A partir de ahí se calcula el IS a satisfacer por la sociedad profesional<sup>484</sup>.

En el Escenario 1 se procede a efectuar un ajuste extracontable positivo por el importe total correspondiente a los gastos no deducibles.

En el Escenario 2 se procede a calcular el porcentaje que representa el resultado contable final post-imputación de las retribuciones a los socios profesionales respecto del resultado contable previo a la imputación de las retribuciones a los socios, y dicho porcentaje es el que se aplica a efectos de efectuar el ajuste extracontable positivo por el importe de los gastos no deducibles.

---

<sup>484</sup> A efectos de simplificar el ejemplo no se efectúa ni cálculo del gasto por IS ni el correspondiente ajuste extracontable por el mismo.

La diferencia en cuanto al cálculo de la cuota a ingresar por IS en ambos escenarios viene motivada por la diferencia de bases imponibles y líquidas entre ambos escenarios fruto del distinto importe del ajuste extracontable positivo por gastos no deducibles efectuado.

(Magnitudes en miles de euros)

<b>ESCENARIO 1. CONTABILIZACIÓN DE GASTOS NO DEDUCIBLES Y AJUSTE ÍNTEGRO DE LOS MISMOS</b>	
<b>IMPUTACIÓN DE RESULTADO A LOS SOCIOS</b>	
<u>Premisas:</u>	
1. Ingresos procedentes de la actividad profesional	1.000,00
2. Gastos procedentes de la actividad (sin computar retribuciones a profesionales). No deducibles.	400,00
3. Retribución a socio profesional A persona física	230,00
4. Retribución a socio profesional B persona física	200,00
5. Retribución a profesionales no socios persona física	100,00
<b>Sociedad Profesional</b>	
Ingresos	1.000,00
Gastos actividad (sin computar retribuciones a profesionales)	-400,00
Gasto retribución profesionales no socios	-100,00
Resultado contable previo	500,00
75% del Resultado contable previo	375,00
Retribución socio profesional A	230,00
Retribución socio profesional B	200,00
Total retribuciones socios por servicios profesionales	430,00
Se imputa a los socios los 430 acordados (> 75% del resultado contable previo)	
Resultado contable final	70,00
<b>TRIBUTACIÓN DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL TRAS APLICAR EL ARTÍCULO 18.6 LIS</b>	
Resultado contable final (Beneficio antes de impuestos)	70,00
Gastos de la actividad no deducibles al no disponer de justificación documental (400). Ajuste íntegro del 100%	400,00
Base imponible final	470,00
Base liquidable	470,00
Tributación IS (25%) (Artículo 29 LIS)	117,5
Cuota íntegra	117,5

(Magnitudes en miles de euros)

<b>ESCENARIO 2. CONTABILIZACIÓN DE GASTOS NO DEDUCIBLES Y AJUSTE PROPORCIONAL DE LOS MISMOS</b>	
<b>IMPUTACIÓN DE RESULTADO A LOS SOCIOS</b>	
<u>Premisas:</u>	
1. Ingresos procedentes de la actividad profesional	1.000,00
2. Gastos procedentes de la actividad (sin computar retribuciones a profesionales). No deducibles.	400,00
3. Retribución a socio profesional A persona física	230,00
4. Retribución a socio profesional B persona física	200,00
5. Retribución a profesionales no socios persona física	100,00
<b>Sociedad Profesional</b>	
Ingresos	1.000,00
Gastos actividad (sin computar retribuciones a profesionales)	-400,00
Gasto retribución profesionales no socios	-100,00
Resultado contable previo	500,00
75% del Resultado contable previo	375,00
Retribución socio profesional A	230,00
Retribución socio profesional B	200,00
Total retribuciones socios por servicios profesionales	430,00
Se imputa a los socios los 430 acordados (> 75% del resultado contable previo)	
Resultado contable final	70,00
<b>El resultado contable final supone un 14% del resultado contable previo (70/500)</b>	
<b>TRIBUTACIÓN DE LA SOCIEDAD PROFESIONAL TRAS APLICAR EL ARTÍCULO 18.6 LIS</b>	
Resultado contable final (Beneficio antes de impuestos)	70,00
<b>Gastos de la actividad no deducibles al no disponer de justificación documental (400). Ajuste proporcional del 14%</b>	<b>56,00</b>
Base imponible final	126,00
Base liquidable	126,00
Tributación IS (25%) (Artículo 29 LIS)	31,5
Cuota íntegra	31,5

La diferencia entre bases liquidables de ambos Escenarios asciende a 344 y responde al 86% del ajuste de 400 en concepto de gastos de la actividad no deducible, cuya deducibilidad se estaría permitiendo en el Escenario 2 al efectuarse el ajuste proporcional del 14% y no el ajuste íntegro del 100%.

Obviamente el Escenario 2 resulta más atractivo al ser menor la cuota a ingresar por IS, sin embargo, se evidencia que en este caso, la imputación proporcional del ajuste extracontable, supone considerar parte del gasto contabilizado e integrado en el resultado previo contable como fiscalmente deducible cuando en realidad no lo es. De ahí la improcedencia de esta opción.