

CONSIDERACIONES DE ÍNDOLE FISCAL PARA EL SOCIO PROFESIONAL TRAS LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 2/2007, DE SOCIEDADES PROFESIONALES

M^a ESTRELLA MARTÍN DOMÍNGUEZ

Abogada Asociada Garrigues
Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Concepto de Sociedad Profesional.
 - A) Concepto de Sociedad Profesional en el ámbito del Derecho Mercantil
 - B) Concepto de Sociedad Profesional en el ámbito del Derecho Tributario
- III. Repercusiones fiscales derivadas de la relación socio profesional – Sociedad Profesional.
 - A) Implicaciones fiscales. Sociedades Civiles
 - B) Implicaciones fiscales. Sociedades Mercantiles
 - 1. Para la Sociedad
 - 2. Para los socios profesionales
 - a) Concepto de socio profesional
 - b) Naturaleza de las rentas que percibe
 - 1) Rentas de trabajo / rendimientos profesionales
 - 1.1) Valoración de la retribución
 - 2) Retribuciones derivadas de la condición de socio
 - 2.1) Dividendos
 - 2.2.) Prestaciones accesorias
 - 2.2.1) Prestaciones accesorias en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.
 - 2.2.2) Prestaciones accesorias en las Sociedades Profesionales que revisten la forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

Resumen del contenido:

El presente artículo tiene por objeto analizar algunas cuestiones de índole fiscal que para el socio profesional persona física se derivan tras la entrada en vigor de la ley 2/2,007, de Sociedades Profesionales.

Para ello, se analiza en primer lugar qué debe entenderse por sociedad profesional y actividad profesional tanto en el ámbito mercantil como en la esfera tributaria.

Posteriormente, examinaremos las repercusiones fiscales derivadas de la relación socio-sociedad, con especial incidencia de las normas de valoración de las operaciones vinculadas en las operaciones prestadas por el socio profesional a la sociedad.

Finalmente, se hará referencia a las retribuciones accesorias y a las consecuencias de índole fiscal para los socios profesionales de las sociedades profesionales anónimas y limitadas.

I. INTRODUCCION

El desarrollo económico, las exigencias y necesidades del mercado han conducido a que el ejercicio profesional de forma colectiva haya ido desplazando al ejercicio individual y aislado de toda profesión.

La Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales de 15 de Marzo responde a la necesidad de dar cobertura jurídica a las formas colectivas y en equipo del ejercicio profesional de toda profesión, inspirándose para ello, según la Exposición de Motivos de la Ley 2/2007, en las recomendaciones de la Comisión Europea y lo acordado en el Agenda 2.000 del Consejo Europeo.

Esta Ley nace con efecto globalizador, pretende que siempre que se ejerza una actividad o actividades profesionales en común, ello se haga a través de una sociedad profesional que, por otra parte, podrá revestir cualquiera de las formas societarias existentes en España, es decir, desde la típica y tradicional para los profesionales sociedad civil, hasta la capitalista socie-

dad anónima. En definitiva, la Sociedad Profesional, tal y como se configura en la Ley 2/2007, va a ser una sociedad que va a tener por objeto el propio del profesional de la clase que sea, excluyéndose del ámbito de aplicación de la ley por no tener el carácter profesional que dicho cuerpo normativo exige a las sociedades de medios, las sociedades de intermediación y las de comunicación de ganancias.

Con anterioridad a la promulgación de la Ley de Sociedades Profesionales, el ordenamiento jurídico español carecía de una regulación específica para este tipo de entidades, el carácter especial de la actividad a desarrollar y la naturaleza personalista de este tipo de actividades ha llevado a que tanto en el ámbito doctrinal como jurisprudencial existieran argumentos a favor y en contra de una regulación específica de este tipo de sociedades.

Los contrarios a esta reglamentación consideraban que para el ejercicio de la actividad profesional era preciso la titulación correspondiente y colegiación en el

colegio profesional pertinente, circunstancias que no se podían dar en una sociedad profesional. Por su parte, los partidarios de un régimen jurídico de las entidades a través de las que se ejercían actividades profesionales mantenían que no era necesaria la colegiación de la sociedad porque bastaba con que cumplieran este requisito los profesionales que la desarrollaban en el seno de la entidad. No obstante, en la práctica muchas sociedades funcionaban como verdaderas sociedades profesionales a pesar de que la Dirección General de Registros y del Notariado partía de que la actividad profesional no se podía desarrollar por la propia sociedad, lo más que podía realizar era una labor de intermediación (Resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado 2 de Junio de 1.986, 23 de Abril de 1.993 y 26 de mayo de 1.995, entre otras, conforme a las cuales " *el carácter estrictamente personal de la actividad profesional prohíbe que ésta pueda ser atribuida a un ente abstracto*").

La Ley 2/2007, de 15 de marzo, tal y como se desprende de la lectura de la Exposición de Motivos de la Ley, pretende conciliar el ejercicio colectivo de las actividades profesionales *con la protección de los intereses tanto económicos como personales – particularmente la confianza en el profesional – del cliente*¹.

Como se ha dicho anteriormente, La Ley 2/2.007 (en adelante LSP), va a regu-

lar las sociedades profesionales como una nueva categoría de profesional diferenciándola de otras figuras con las que pudiera existir cierta afinidad y excluidas de su régimen jurídico, tal es el caso de **las sociedades de profesionales** entre las que se encuentran las sociedades de medios (entidad que puede ser de carácter mercantil o civil en la que varios profesionales, conservando su independencia en el ejercicio individual de la profesión, acuerdan asociarse para compartir la infraestructura necesaria y distribuir costes), las sociedades de comunicación de ganancias consistentes en que varios profesionales se asocian para repartirse los resultados económicos positivos (las ganancias) o negativos (las pérdidas) resultantes del ejercicio individual de la profesión; y las sociedades de intermediación consideradas por la Exposición de Motivos de la Ley como aquellas que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantiene la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.) desarrolla efectivamente la actividad profesional.

El presente artículo pretende analizar algunas cuestiones fiscales derivadas de la entrada en vigor de la Ley 2/2007 de trascendencia para los socios profesionales.

De acuerdo con dicho propósito, un primer paso en este estudio, será determinar que entiende la Ley 2/2.007, de

¹ J. Nicolás Martí, "Las sociedades profesionales en el derecho español: Ley 2/2007, de 15 de Marzo", en *Actualidad Civil*, nº 15.

Sociedades Profesionales por sociedad profesional.

II. CONCEPTO DE SOCIEDAD PROFESIONAL

A) CONCEPTO DE SOCIEDAD PROFESIONAL EN EL ÁMBITO DEL DERECHO MERCANTIL

La Exposición de Motivos de la Ley permite su constitución revistiendo cualquiera de los tipos sociales existentes en nuestro ordenamiento jurídico; ya sea una sociedad civil, de responsabilidad limitada o anónima.

De la lectura de los tres primeros artículos de la LSP, podemos extraer su concepto, definiéndolas como *aquellas sociedades que tienen por objeto social único y exclusivo el **ejercicio en común** de una **actividad profesional**.*

Por tanto, son dos las características que se extraen de tal concepto y perfilan su naturaleza, a saber:

a) **actividad profesional**, entendiendo por tal *aquella 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 (artículo 1.1)*. Se exige a la sociedad profesional la inscripción en el colegio profesional correspondiente como un profesional más, además de los profesionales personas físicas, sean o no socios de la misma, y a través de los cuales desarrolla la actividad profesional.

La Disposición Adicional Tercera de la Ley, amplía su ámbito de aplicación a todos los profesionales colegiados que en el momento de su entrada en vigor ejercieran profesiones en que la colegiación fuera obligatoria aunque dichos profesionales no reunieran la titulación descrita por no haberles sido requerido en el momento de su colegiación (es el caso típico de los Procuradores a Tribunales a los que inicialmente no se les exigía titulación universitaria pero si colegiación obligatoria).

b) **Ejercicio en común de la actividad profesional**. La frase que utiliza el legislador al definir la sociedad profesional "*de ejercicio en común*" puede inducir a confusión, porque podría pensarse que de forma obligatoria la sociedad profesional debe estar constituida por dos o más socios, siendo imposible la sociedad profesional unipersonal, sin embargo de la lectura del tercer párrafo del artículo primero de la Ley está claro que este no es el propósito al entender por "**ejercicio en común**" 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 establecida con el cliente.*

Conforme a dicho concepto y a lo dispuesto en la Exposición de Motivos de la Ley quedan excluidas, como comentábamos en la introducción **las sociedades de profesionales** (las sociedades de medios, las sociedades de comunicación de las ganancias y las sociedades de intermediación).

B) CONCEPTO DE SOCIEDAD PROFESIONAL EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO

Analizado el concepto de Sociedades Profesionales desde el punto de vista sustantivo, será requisito previo determinar si esa definición dada por la LSP es válida en el contexto del Derecho Tributario para, luego, examinar algunas de las consecuencias que para los socios profesionales pudieran derivarse de la aplicación de la citada norma.

En el Derecho Tributario no existe un concepto similar de Sociedad Profesional al que da la ley mercantil, tampoco se encuentra una definición de *profesional* ni se nos dice lo que debe entenderse por **actividad profesional**, lo que si hace (artículo 27 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas) es incluir los rendimientos derivados del ejercicio de profesiones liberales en la categoría de rendimientos de las actividades económicas.

El legislador del IRPF no da una definición de lo que debe entenderse por actividades económicas pero si hace una relación de las actividades que participan de tal naturaleza (artículo 27 LIRPF), entre las que se encuentra el ejercicio de profesiones liberales y las actividades empresariales, caracterizándose ambas por la asunción de riesgo y la ordenación por cuenta

propia de los medios de producción y distribución de bienes y servicios y sin que aparentemente encontremos diferencia entre actividad empresarial y profesional, salvo en el ámbito de las retenciones en donde el RIRPF sujeta a retención a los rendimientos derivados de las actividades profesionales a diferencia de los que proceden de las actividades empresariales que no están sujetos (salvo los rendimientos de determinadas actividades empresariales que determinan sus rendimientos en estimación objetiva mediante signos índices o módulos que se sujetan a retención del 1% a raíz de la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre de Medidas para la prevención del Fraude). En la normativa del IVA / IGIC tampoco se encuentran diferencias entre una y otra actividad.

Por su parte, el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre considera actividades profesionales las relacionadas en las secciones segunda y tercera de la Tarifa del Impuesto sobre Actividades Económicas, incluyendo tanto las actividades profesionales propiamente dichas como las artísticas.

Analizando estas referencias, se aprecia como lo indican los profesores J. Martín Fernández y J. Rodríguez Márquez² que la definición que se da en el ámbito tributario de actividad profesional es mucho más amplia que la recogida en la ley de sociedades profesionales al incluir actividades

² J. Martín Fernández y J. Rodríguez Márquez, "Las sociedades profesionales y su régimen tributario", en *Quincena Fiscal*, nº 12 (2008).

para cuyo ejercicio no es necesario título profesional ni colegiación en colegio profesional alguno, definiendo dichas sociedades en el marco tributario "como aquella forma asociativa que desarrolla actividades profesionales de las definidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE".

Por último, en el marco Jurisprudencial empiezan a vislumbrarse diferencias entre actividades profesionales y empresariales, destacando en las primeras el carácter personal e intelectual de las mismas, sirva como botón de muestra la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 11 de octubre de 2.001 al disponer que las actividades profesionales "*tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de las normas profesionales.*"

III. REPERCUSIONES FISCALES DE LAS RELACIONES SOCIO PROFESIONAL- SOCIEDAD PROFESIONAL

Determinado el concepto de Sociedad Profesional, estamos en condiciones de abordar las repercusiones fiscales que pueden derivarse de la relación socio profesional – sociedad profesional.

Como comentábamos, la LSP permite que las sociedades profesionales puedan

revestir cualquier forma jurídica admitida en Derecho, desde una sociedad civil a una sociedad capitalista ya sea ésta anónima o limitada.

A) IMPLICACIONES FISCALES. SOCIEDADES CIVILES

En las sociedades civiles profesionales la prestación de actividad del socio profesional a favor de la sociedad profesional se articula como prestación de industria, requisito suficiente para que adquiera la condición de socio, sin perjuicio de que también pueda realizar otro tipo de aportaciones.

Las implicaciones para el socio y la sociedad en este tipo de entidades no ofrecen peculiaridad alguna con respecto al régimen que podríamos denominar general por lo que las sociedades civiles de profesionales quedan sujetas al régimen de atribución de rentas (artículo 8.3, 86 y ss. LIRPF). En aplicación de este régimen, la sociedad profesional civil no tributará por el impuesto sobre sociedades y las rentas que obtenga se imputarán a los socios en proporción a las normas o pactos aplicables en cada caso y, si ello no constare a la Administración de forma fehaciente, se les atribuirán por partes iguales.

Conforme al artículo 88 de la LIRPF la renta imputada al socio profesional persona física tendrá la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde proceda, por tanto, siendo el objeto social la prestación de servicios profesionales, las rentas que perciba el socio profesional tendrán la consideración de rentas derivadas de las actividades económicas (artículo 27 LIRPF).

B) IMPLICACIONES FISCALES. SOCIEDADES MERCANTILES

1. Para la Sociedad

Con la entrada en vigor de la Ley 46/2002, el Régimen de Transparencia Fiscal dejó de aplicarse a las sociedades profesionales. A partir del 1 de Enero de 2.003 las Sociedades que venían ejerciendo actividades profesionales quedan sujetas al Régimen General del Impuesto sobre Sociedades, sin que la Ley 2/2007, al tratarse de una norma de carácter eminentemente sustantivo, haya supuesto modificación alguna en el ámbito tributario para las sociedades profesionales que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades conforme con el régimen general contemplado en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. Para los socios profesionales

a) Concepto de socio profesional

La Ley de Sociedades Profesionales considera 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 (personas físicas con la titulación exigible para el ejercicio de la profesión e inscritas en el colegio profesional correspondiente). Además, considera socios profesionales a las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos colegios profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Sociedades Profesionales, participen

en otra sociedad profesional, las cuales tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por las rentas que obtienen de la sociedad profesional y como contraprestación a los servicios realizados.

b) Naturaleza de las rentas que percibe

En las sociedades capitalistas, el socio en su condición de tal puede percibir dividendos o retribuciones en pago a las prestaciones accesorias a las que estuviera obligado por así establecerlo los estatutos sociales y tuvieran el carácter de retribuidas. Además de este tipo de rendimientos, puede percibir una contraprestación por la actividad que desarrolle en la sociedad ya sea de carácter mercantil (prestación de servicios), ya tenga naturaleza laboral por unirle una relación de dependencia.

1) Rentas del Trabajo/ Rendimientos Profesionales

Dejando para un momento posterior el estudio de los dividendos y las prestaciones accesorias, el socio puede percibir una contraprestación por la actividad que desarrolle en la sociedad ya sea de carácter mercantil (prestación de servicios), ya tenga naturaleza laboral. Este tipo de relación entre socio - sociedad se puede dar en todo tipo de entidades, si bien en las sociedades profesionales constituye la regla general.

Nunca ha sido pacífica la naturaleza de las retribuciones que los socios profesionales perciben por los servicios prestados a la sociedad profesional, si bien la balanza se ha venido inclinando a favor de considerarlas

rentas procedentes de actividades económicas. En el marco jurisprudencial la tendencia es a considerar que la condición de socio constituye un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, de ahí que desde esta perspectiva se califique la relación socio – sociedad como profesional (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de Noviembre de 2.007, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de Febrero de 2.004). Por su parte la Dirección General de Tributos, en contestación a la Consulta Vinculante de 18 de julio de 2.008 (V1492-08) considera rendimientos procedentes de actividades económicas los obtenidos por los socios profesionales de una entidad dedicada al asesoramiento legal y tributario cuya participación en el capital social no es mayor para ninguno de ellos al 4%. Dicha consulta excluye la posibilidad de que tales rendimientos puedan tener la consideración de rentas del trabajo por considerar que el hecho de ser socio permite participar en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y estas circunstancias diluyen las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. No obstante, en Consulta de 17 de marzo de 2,005 (V041305), La Dirección General de Tributos si considera rentas del trabajo las que perciben los socios profesionales de la sociedad dedicada a la arquitectura a la que prestan sus servicios.

Consecuentemente, a la vista de lo expuesto, habrá que estar a las circunstancias de cada caso en concreto para poder determinar la naturaleza de la relación que mantiene el socio profesional con la sociedad derivada de la actividad que a ésta le presta.

Así, la relación profesional del socio único de una sociedad profesional unipersonal difícilmente se podrá calificar como relación laboral. En este supuesto, las rentas que perciba derivadas de dicha relación deben considerarse derivadas de las actividades económicas. Por el contrario, entiendo, que estamos en presencia de una relación laboral cuando nos encontremos con un socio profesional minoritario sin poder de decisión alguna en el seno de la sociedad profesional a la que presta sus servicios.

Ahora bien, ambas rentas, ya sean del trabajo ya se consideren rendimientos de actividades económicas estarán sujetas a la retención correspondiente en función de su naturaleza y, además, las rentas procedentes del ejercicio profesional estarán sujetas al IGIC (salvo que sea de aplicación la exención del artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los aspectos fiscales del REF de Canarias), en las prestaciones de servicios, realizadas por sujetos pasivos del IGIC, personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior no hubiera excedido de 28.000€). En ambos casos, dichas rentas tributarán en sede del socio profesional persona física en función de la fuente de renta de donde proceden.

1.1) *Valoración de la retribución*

El verdadero problema de este tipo de retribuciones, más que por la naturaleza jurídica de la contraprestación, viene determinado por su valoración. El artículo 16.3 del TRLIS considera, entre otras, a

las operaciones socio - sociedad como operaciones vinculadas cuando la participación de aquel en esta fuera igual o superior al 5%, o al 1% si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

Así, si se da este porcentaje de participación, las operaciones, sean de carácter laboral o profesional entre socio - sociedad se consideran vinculadas, circunstancia que determina su valoración a valor de mercado.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 36/2,006 de Prevención del Fraude Fiscal, el artículo 16.7 del TRLIS establecía que en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50% de sus ingresos procedieran del ejercicio de actividades profesionales (siempre que la entidad contara con medios personales y materiales para el desarrollo de las mismas), la contraprestación efectivamente satisfecha coincidía con el valor de mercado.

El contenido de esta disposición supuso que cualquiera que fuera la retribución pactada entre socio- sociedad se iba a considerar coincidente con el valor de mercado, siendo por tanto pacífica la valoración de tales retribuciones sin que fueran objeto de revisión fiscal.

Este panorama de seguridad jurídica en cuanto a la valoración de las retribuciones socio profesional - sociedad profesional

desaparece con la entrada en vigor de la Ley 36/2006 que modifica la redacción del artículo 16 del TRLIS al suprimir el legislador el "privilegio" que proporcionaba a los profesionales esta norma de valoración de considerar la retribución pactada con la sociedad profesional igual al valor de mercado. Ahora, la situación cambia y esta retribución, al estar encuadrada en el marco de las operaciones vinculadas por las razones comentadas anteriormente, se va a fijar a valor de mercado y no al precio efectivamente satisfecho.

El artículo 16.4 del TRLIS fija los métodos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas. Posteriormente, el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, conforme a la nueva redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, considera que el valor convenido en las prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física a una entidad vinculada coincide con el valor de mercado cuando se den los siguientes requisitos:

a) Que más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del desarrollo de actividades profesionales, que cuente con medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad y que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de

los servicios a la entidad no sea inferior al 85% del resultado previo a que se refiere la letra a).

c) Por último, se exige que la cuantía de las retribuciones correspondiente a cada uno de los socios profesionales 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. La retribución resultante, conforme a los criterios anteriores, en ningún caso, puede ser 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.

Finalmente, dispone este precepto del Reglamento del Impuesto de Sociedades que en ausencia de estos criterios (supuesto difícil de darse en la práctica porque los estatutos de las sociedades profesionales deben recoger los criterios retributivos de los socios) la cuantía de las retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual de conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

Trasladando al marco de las Sociedades Profesionales, tal y como las regula la LSP, nos encontramos que las reglas de valoración que acabamos de comentar son perfectamente aplicables a este tipo de entidades (siempre que el socio profesional participe con el porcentaje indicado en el artículo 16.4 del TRLIS).

La totalidad del beneficio (ordinario) de las Sociedades Profesionales proviene del ejercicio de actividades profesionales puesto que el artículo 2 de la LSP exige a las Sociedades Profesionales que el único objeto al que se pueden dedicar es el ejercicio en común de actividades profesionales. Consecuentemente, el importe total de su beneficio derivado del ejercicio de la actividad que constituye su objeto social necesariamente ha de provenir del ejercicio de actividades profesionales.

Por ello y a la vista de lo expuesto, sería conveniente que a la hora de redactar los estatutos sociales, las Sociedades Profesionales tuvieran en cuenta los criterios establecidos por la norma tributaria para las operaciones vinculadas. Así, el contenido del artículo 16. 6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades tiene perfecto encaje con el contenido del artículo 10.2 de la LSP al disponer: *“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....”*. Lógicamente habrá que tener en cuenta y se debería recoger en las normas estatutarias los criterios para fijar la retribución de los socios (cuantitativos y cualitativos) cuyo importe ha de ser, al menos, del 85% del beneficio social, el resto, si así se acuerda por la junta podría repartirse en concepto de dividendos o llevarse a fondos propios de la entidad.

Además, entiendo que tras la nueva redacción del artículo 16 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, los estatutos sociales deben prever – a fin de armonizar la norma mercantil con los criterios de valoración de las operaciones vinculadas establecidos en la norma fiscal – que la retribución de los socios por su actividad profesional habrá de ajustarse a los criterios y límites que en todo momento fije la normativa fiscal aplicable.

Finalmente, dispone el Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades que en ausencia de estos criterios (supuesto difícil de darse en la práctica porque los estatutos de las sociedades profesionales deben recoger los criterios retributivos de los socios por las razones antes expuestas), la cuantía de las 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.

Por último, dentro de este capítulo de las operaciones vinculadas, uno de los aspectos más relevantes del contenido del artículo 16 del TRLIS, tras la nueva redacción dada por la Ley de Prevención del Fraude Fiscal y que puede afectar de forma relevante a los socios / sociedad profesional viene determinado por el **ajuste secundario**, así el número 8 del citado precepto, dispone: "*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 natu-*

raleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia".

Conforme a esta disposición, si la diferencia entre el valor convenido y el de mercado es favorable al socio tendrá la consideración de dividendos y, si es favorable a la sociedad, de aportaciones del socio a los fondos propios de la misma, lo que excluye su deducibilidad por parte del socio o participe, incrementándose, lógicamente el valor de la participación a efectos de calcular la plusvalía en el supuesto de una futura venta de títulos.

2) *Retribuciones derivadas de la condición de socio*

El socio en su condición de tal puede percibir dividendos o retribuciones en pago a las prestaciones accesorias a las que estuviera obligado por así establecerlo los estatutos sociales y tuvieran el carácter de retribuidas.

2.1) *Dividendos*

Dispone la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales en su artículo 10.1 que "*El contrato social determinará el régimen de participación de los socios en los resultados de la sociedad o, en su caso, el sistema con arreglo al cual haya de determinarse en cada ejercicio. A falta de disposición contractual, los beneficios se distribuirán y, cuando proceda las pérdidas se imputarán en proporción a la participación de cada socio en el capital de la sociedad*".

De la lectura de este precepto podría interpretarse que se pretende restablecer el régimen de transparencia fiscal, atribuyéndose a los socios los resultados positivos o negativos derivados de la actividad o, bien que dicho precepto obliga a distribuir todo el resultado entre los socios. No obstante entiendo que tratándose de una ley sustantiva de eminente carácter mercantil lo único que ha pretendido el legislador es establecer unas pautas para el reparto de resultados a falta de disposición expresa en los estatutos sociales.

Por su parte y como ya hemos comentado, el artículo 10.2 de la LSP permite que los criterios para la distribución de resultados se modulen en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, debiendo recogerse los criterios de reparto en los estatutos sociales.

Por lo expuesto, independientemente de la retribución que pueda percibir el socio profesional por la actividad profesional realizada a la sociedad (ya se encuadre como relación laboral o profesional), el socio percibirá (si así lo acuerda la junta general) una retribución por dividendos correspondiente a su participación en el capital que se someterá a tributación como rendimientos del capital mobiliario, formando parte de la base imponible del ahorro y tributando al tipo fijo del 18% sin que se pueda aplicar la deducción por doble imposición económica de los dividendos eliminada por Ley 35/2006, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, la cual, para atenuar la pérdida de la citada deducción,

prevé la exención prevista en la letra y) del artículo de 7 la LIRPF (1.500 €).

Asimismo, como ya se ha comentado, tributarán como dividendos (aunque procedan de rentas del trabajo o de actividad económica) aquellos supuestos en que se tenga que realizar el ajuste secundario y la diferencia entre la valor convenido de la contraprestación y el valor de mercado fuera favorable al socio.

Por último, a fin de armonizar los criterios fijados por la norma mercantil y las exigencias de los requisitos tributarios, será preciso que, a la hora de redactar los estatutos de la sociedad profesional en lo referente al reparto de dividendos, se tengan en cuenta los límites establecidos en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades a los que nos hemos referido cuando tratamos la valoración de las operaciones socio profesional – sociedad profesional.

2.2) *Prestaciones accesorias*

2.2.1) *Prestaciones accesorias en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada*

En el contexto general de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, la extensión de los derechos y obligaciones que integran la cualidad de socio se mide con criterios capitalistas. El riesgo que asume cada socio queda limitado a la aportación patrimonial que debe realizar como contraprestación a las acciones o participaciones que hubiera asumido.

En las sociedades capitalistas está prohibida la aportación de industria (a diferencia, como hemos visto, de lo que ocurre en las sociedades civiles). Esta prohibición se justifica por la función que en este tipo de sociedades desarrolla el capital social debido a que es la única garantía frente a los acreedores sociales, es por ello por lo que sólo pueden formar parte del capital social los bienes o derechos susceptibles de una efectiva aportación patrimonial a la sociedad³.

Ahora bien, los estatutos pueden prever que, además de las aportaciones de capital, todos o algunos de los socios se obliguen a realizar otras aportaciones que reciben el nombre de prestaciones accesorias y pueden tener por objeto cualquier prestación de dar, hacer o no hacer (art. 36.1 párrafo 2º LSA y 22 de la LSRL).

Las prestaciones accesorias se caracterizan, tal y como señala la profesora de Derecho Mercantil doña Carmen Boldó Roda⁴ porque son accesorias a la condición de socio, son obligaciones específicas, y por lo tanto con causa diferente a los deberes generales de conducta del socio que se conocen como deberes de fidelidad o de lealtad permitiéndole contribuir al fin común social sin someter su aprobación al régimen del capital establecido en beneficio de los acreedores sociales.

Las prestaciones accesorias deben figurar en los estatutos sociales y se han de describir de modo suficiente que permita determinar su contenido concreto, el sujeto pasivo de la obligación, es decir, si son todos o algunos socios los obligados a cumplirla, y en su caso, la remuneración, si se ha pactado que sea retribuida.

La prestación accesorias se puede recoger en las normas estatutarias en el momento de la constitución o posteriormente mediante la correspondiente modificación estatutaria.

Si los estatutos sociales establecen que la prestación accesorias sea retribuida, se plantea la cuestión relativa al carácter o naturaleza de la misma para, una vez determinada la fuente de donde procede poder fijar su tributación en el IRPF del socio que la percibe.

Teniendo en cuenta que la prestación accesorias es una obligación accesorias a la condición de socio y, por tanto sólo se puede exigir a quien tiene dicha condición, la retribución que obtiene en pago a la prestación accesorias realizada debe seguir la naturaleza de las rentas que el socio percibe derivadas de su condición de tal, esto es la que se derive de su participación en los fondos propios de la entidad conside-

³ J. Garrigues, Tratado de Derecho Mercantil, I Madrid 1.947. Lojendio Osborne, "Comentario al artículo 36 de la LSA", en comentario al Régimen Legal de las Sociedades Mercantiles, III, Madrid 1993.

⁴ C. Boldó Roda, Profesora de Derecho Mercantil Universidad Jaume I, Magistrado suplente en la Audiencia Provincial de Castellón, en *Diario La Ley*, nº 6731, 8 de junio de 2007.

rándolas, consecuentemente, como rentas del capital mobiliario.

Este criterio de considerar la retribución de la prestación accesorio como rentas del capital mobiliario, se apoya en el propio artículo 25.1 d) de la LIRPF que considera rendimientos del capital mobiliario: "...d) cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe...". Además, la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante de 5 de diciembre de 2,005 (V 1.332-05) mantiene este criterio al considerar que la contraprestación que recibe el socio por la prestación accesorio que está obligado a prestar a la sociedad es rendimiento del capital mobiliario al entender que son utilidades percibidas por la condición de socio.

Por tanto, el régimen tributario aplicable a dichas retribuciones será el mismo que el que se ha expuesto para los dividendos.

2.2.2) Prestaciones accesorias en las Sociedades Profesionales que revisiten la forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada

Como se ha comentado, en las sociedades anónimas y limitadas, las prestaciones accesorias se configuran como obligaciones sociales accesorias de la obligación

principal de aportar capital. La accesoriedad no afecta al carácter social de la obligación permitiendo así que el socio profesional vincule su actividad profesional a la sociedad a través de una técnica típicamente societaria frente a otros posibles mecanismos de vinculación extrasocietarios como el contrato de trabajo o el de servicios⁵. Ahora bien, en el caso de las sociedades Profesionales se trataría de una accesoriedad puramente legal⁶ porque al tener por único y exclusivo objeto el ejercicio de actividades profesionales, las prestaciones accesorias en este tipo de sociedades constituyen en realidad la verdadera causa de participación de los socios profesionales. De esta forma, la LSP (artículo 17.2) impone ex lege a los socios profesionales de las sociedades capitalistas la realización de prestaciones accesorias (obviamente no impone dicha obligación a las Sociedades Civiles Profesionales porque como hemos visto en estas entidades el socio profesional puede hacer aportaciones de industria).

Estas prestaciones han de ser remuneradas por imperativo legal (artículo 17.2 LSP) constituyendo en la mayoría de los casos el único medio de vida de los socios profesionales.

El artículo 17.1 f) de la LSP prevé como forma de retribución de la prestación

⁵ C. Boldó Roda, Profesora de Derecho Mercantil Universidad Jaume I, Magistrado suplente en la Audiencia Provincial de Castellón, en *Diario La Ley*, nº 6731, 8 de junio de 2007.

⁶ El contenido de las prestaciones accesorias en la sociedad de responsabilidad limitada. Sotillo, *Revista Derecho Mercantil*, nº 135-136.

accesoria el régimen establecido en el apartado 2 del artículo 10 de dicho cuerpo normativo: " *el sistema 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. El reparto final deberá en todo caso ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios con las mayorías que contractualmente se establezcan, las cuales no podrán ser inferiores a la mayoría absoluta del capital, incluida dentro de esta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales*".

Conforme a dicha redacción, este criterio de determinación del importe de la prestación accesoria no tiene carácter imperativo, se puede fijar otro para su retribución. Ahora bien, cualquiera que fuera el criterio que se fije para la remuneración de la prestación accesoria, se tendrá que tener en cuenta lo dicho anteriormente para la valoración de las operaciones vinculadas, si se dan los requisitos para su aplicación.

A mi juicio, es desde esta óptica de las prestaciones accesorias como debemos analizar su incidencia en el ámbito tributario. Si las prestaciones accesorias en las Sociedades profesionales tienen carácter remunerado y son de tracto sucesivo a cargo del socio y constituyen el medio para la realización del fin social, lo normal es

que el cumplimiento de tal obligación se realice bajo la forma de un contrato obligatorio entre la sociedad y el socio porque, en tales circunstancias, es imprescindible la regulación de los derechos y deberes de las partes y no es suficiente la descripción estatutaria de la obligación asumida por el socio profesional. Por tanto, habrá de considerarse celebrado explícita o implícitamente un contrato entre la sociedad y el socio y serán aplicables las normas relativas a ese contrato independientemente de su naturaleza laboral o mercantil.

Por tanto, la actividad que el socio profesional desarrolla en la sociedad profesional se debe articular a través de las prestaciones accesorias y dentro de este campo darle el carácter laboral o mercantil que corresponda, tributando la remuneración percibida en sede del socio profesional persona física como rendimientos del trabajo personal o, si estamos en presencia de una relación mercantil de arrendamiento de servicios, como rentas de las actividades económicas, con la cautela de que en el ámbito tributario la tendencia es a considerarlas como provenientes de actividades económicas.

Por las razones expuestas, es aconsejable que en los estatutos sociales a la hora de regular las prestaciones accesorias se especifique claramente que las mismas consisten en la actividad profesional que el socio profesional presta a la sociedad, determinando su forma de retribución (independientemente de que se puedan establecer otras como la aportación del nombre civil del profesio-

nal, la clientela, etc.) tributando las mismas en sede de socio como arrendamiento de actividades económicas o, en su caso como rentas del trabajo personal. De lo contrario,

podría interpretarse que tal retribución es generadora de un rendimiento de capital mobiliario por tratarse de una utilidad derivada de la condición de socio.