

# RETRIBUCIÓN SOCIOS PROFESIONALES



**LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LOS PROFESIONALES QUE PRESTAN SERVICIOS PARA SUS SOCIEDADES EN LAS CUALES CON CARÁCTER GENERAL OSTENTAN LA MAYORÍA DEL CAPITAL. CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS EN EL IRPF. VALORACIÓN DE ESTAS OPERACIONES A MERCADO Y SOLICITUD DE RESTITUCIÓN PATRIMONIAL PARA EL CASO DE REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA POR LA AEAT. (1ª PARTE)**

Autor:

**Antonio Martínez Alfonso**

Doctor en Economía  
Licenciado en Derecho  
Técnico de Hacienda

De todos es conocido que en estos últimos tiempos convulsos y de cambios normativos constantes y sucesivos en el orden tributario, la administración ha centrado el foco en la tributación de los profesionales con el fin de controlar los riesgos fiscales relacionados con la interposición de sociedades en el proceso de facturación o canalización de rentas de personas físicas como consecuencia del desarrollo de una actividad profesional, así

como los riesgos derivados de ostentar la titularidad de activos y patrimonios de uso personal a través de estructuras societarias.

Así pues, la Administración tributaria no acepta de forma automática la validez jurídica de todo tipo de operaciones de prestación de servicios realizadas por una persona física a través de una sociedad profesional, ni asume necesariamente que en toda operación realizada a través de una sociedad que presta servicios profesionales deba admitirse que la intervención de la misma es real, ni tampoco admite la valoración de las prestaciones cuando estas no responden a un verdadero valor de mercado, sobre todo cuando se produce un remansamiento de rentas en estructuras societarias que en algunos casos también se traduce en la atención de las necesidades personales y familiares del socio por parte de la sociedad.

Dentro de las diferentes opciones que la ley prevé para la prestación de servicios profesionales, la persona física puede hacerlo bien en su propio nombre, como tal persona física (autónomo), bien mediante la constitución de una sociedad que presta servicios profesionales a la que el socio prestará sus servicios, que la sociedad facturará a sus clientes. Ambas formas de organizar la prestación de servicios profesionales son a priori legales, sin perjuicio de que las rentas que se obtengan por los contribuyentes deberán someterse a tributación atendiendo a la opción escogida en cada caso, puesto que las consecuencias fiscales de una u otra son diferentes.

Pero el hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar y organizar sus servicios, de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la utilización de las sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad (elusión de la práctica de retenciones, aplicación del tipo del Impuesto

sobre Sociedades en lugar del IRPF, remansamiento de rentas, etc.). En palabras del TSJ de Madrid de 28 de enero de 2015 cuya sentencia fue confirmada por STS de 4 octubre de 2016 (rec. 2402/2015): “Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional”.

Por ello, en el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones cobra especial importancia el examen de las circunstancias concretas que se dan en cada actividad y organización de la misma con el objeto de poder determinar:

- Si los medios materiales y humanos a través de los que se prestan los servicios (o se realizan las operaciones objeto de comprobación) son titularidad de la persona física o de la persona jurídica
- En caso de que tanto la persona física como la jurídica tengan medios materiales y humanos mediante los que poder prestar los servicios (o realizar operaciones), si la intervención de la sociedad en la realización de las operaciones es real

Así, en el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta

el carácter personalísimo de la actividad desarrollada. En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la Administración tributaria podría regularizar acudiendo a la figura de la simulación definida en el artículo 16 de la ley 58/2003, General Tributaria.

Sin embargo, en el caso de que efectivamente se concluya que la entidad dispone de medios personales y materiales adecuados y que ha intervenido realmente en la operación de prestación de servicios (sería el caso más habitual), el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones debe ir dirigido a determinar si dichas prestaciones se encuentran correctamente valoradas conforme a lo previsto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Así, cuando la Administración tributaria detecte la incorrecta valoración de las operaciones socio-sociedad, procederá a regularizar esta situación, imponiendo en su caso sanciones en aquellos supuestos en los que exista una ilícita reducción de la carga fiscal en alguna de las partes vinculadas, derivada de una incorrecta valoración de las operaciones.

### **Veamos a continuación un caso práctico para tratar de aclarar lo antes expuesto.**

Christian y Laura, son abogados (o Médicos, economistas, asesores fiscales, dentistas, arquitectos, agentes de seguros, agentes financieros, etc.) y socios al 50%, así como administradores de la sociedad ASESORA SL. Ambos profesionales están en el RETA (régimen de autónomos o en una mutualidad de previsión social alternativa a autónomos). La sociedad cuenta con 1 empleado de tipo administrativo y apenas dispone de medios materiales para el ejercicio de la actividad, ya que los medios informáticos, suscripciones a bases de datos y demás activos necesarios para el ejercicio de la actividad residen en sede de los socios. Cada uno de

ellos cobran una retribución fija al mes de la SL por sus funciones de administrador de 1.000 € mensuales. Asimismo y por los servicios profesionales que prestan a la sociedad como abogados ejercientes y según acuerdo de reparto de retribuciones que tienen acordado, perciben 3.000 € al mes.

### **En base a esta información se pide: Calificar las rentas obtenidas por ambos profesionales y socios, así como las obligaciones fiscales derivadas del ejercicio de su actividad profesional.**

#### **SOLUCIÓN**

- A efectos del IRPF los socios obtendrán un rendimiento del trabajo por las funciones y retribuciones como Administrador de 12.000 € cada uno, al tipo de retención del 35%, y otro Rto. de actividad económica por su actividad profesional, por aplicación del art. 27.1 de la LIRPF, con la retención correspondiente (15% con carácter general).
- Además, los socios tendrán que facturar con IVA (se presume que tienen los medios de producción y realizan la ordenación de los mismos, y ello con independencia de su capacitación profesional) y deberán presentar trimestralmente el modelo 303 y el modelo 130 de pagos a cuenta salvo que más del 70% de sus rendimientos estén sometidos a retención.
- También tendrán que darse de alta en el modelo 036/037 declaración censal en el censo de empresarios y profesionales y además darse de alta en el IAE (aunque estarán exentos del mismo por ser personas físicas).
- Por otra parte, y a los efectos de salvar la posible contingencia fiscal por valoración de los servicios profesionales que prestan a la sociedad (operación vinculada socio-sociedad), tendrán que cumplir los requisitos

para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas regulados en el artículo 18.6 (valor de mercado de los servicios igual a valor convenido entre el socio y la sociedad) de la Ley del IS. No obstante si es la administración la que cuestiona la valoración de los servicios prestados por los socios profesionales, tendrá que acudir a comparables y a los métodos que dispone la LIS en el apartado 4 del artículo 18, pudiendo tomar el valor que dispone el apartado 6 como una referencia más en cuanto a los comparables a aplicar si es el caso y con los ajustes y correcciones pertinentes.

No obstante lo expuesto, si la sociedad fuera la que dispusiera de los medios materiales tales como local propio o arrendado, sistemas informáticos, suscripciones y otros gastos corrientes, personal técnico adicional a los propios socios, etc., las obligaciones antes señaladas quedarían de la siguiente forma:

- A efectos del IRPF los socios obtendrán un rendimiento del trabajo por las funciones y retribuciones como Administrador de 12.000 € cada uno, al tipo de retención del 35%, y asimismo también tendrían rendimientos de la actividad económica por su actividad profesional, por aplicación del art. 27.1 de la LIRPF, con la retención correspondiente (15% con carácter general).
- Además, los socios NO tendrán que facturar con IVA (nótese que en este caso los mismos no tienen en sede de la propia persona los medios de producción, aunque si su capacitación profesional), ni presentar trimestralmente el 303, ya que hemos verificado que es la sociedad la que cuenta con los medios y factores de la producción y los recursos humanos. También en este caso tendrá que presentar el modelo 130 de pagos a

cuenta salvo que más del 70% de sus rendimientos estén sometidos a retención.

- En este caso no tendrán que darse de alta en el modelo 036/037 declaración censal en el censo de empresarios y profesionales, ni tampoco darse de alta en el IAE, salvo que decidan emitir las facturas con IVA porque actúan con total independencia respecto de la sociedad.
- Por otra parte, y a los efectos de salvar la posible contingencia fiscal por valoración de los servicios profesionales que prestan a la sociedad será de aplicación el comentario antes realizado.

**Como continuación del caso, se dispone de la siguiente información económica acerca de la actividad que desarrolla la sociedad.**

1. La facturación del despacho por los servicios prestados durante el ejercicio ascendió a 300.000 € (el despacho/asesoría no tiene otra fuente de ingresos). El resultado previo (ingresos menos la totalidad de los gastos de la actividad incluida la retribución que los socios perciben como administradores) antes de la deducción de las retribuciones profesionales de los dos socios ascendió a 140.000 €.

2. De acuerdo con la política retributiva acordada por los 2 socios y reflejada en su manual “Política de Retribución de los Socios”, el 70% del referido resultado previo del ejercicio, constituye su retribución profesional, la cual se repartirá entre los socios profesionales por partes iguales, ya que desarrollan funciones similares, quedando el 30% restante como remanente para futuros ejercicios, pudiéndose repartir cuando al menos hayan transcurrido 5 ejercicios siempre que la entidad haya obtenido beneficios en dada uno de estos. De este modo, los socios profesionales han obtenido en el ejercicio una retribución total de 98.000 €

(49.000 € cada uno).

3. El despacho no tiene asalariados que sean técnicos que realicen funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.

4. El IPREM anual (14 pagas): 7.908,60 euros/año.  $(7.908,60 * 5 = 39.543 €)$ .

A efectos de aplicar el art. 18.6 de LIS para ver si los socios pueden tener contingencia tributaria por el importe que se llevan a su renta personal en concepto de rendimiento de actividad económica, procede hacer las siguientes consideraciones:

### SOLUCIÓN

En la medida en que la prestación de servicios se lleva a cabo con dos personas físicas (los socios profesionales del despacho), las obligaciones de documentación serían muy reducidas limitándose prácticamente a la identificación de las partes vinculadas y a la justificación del cumplimiento de los requisitos del artículo 18.6 de la LIS según detalle:

	Cumplimiento Art. 18.6 LIS	Cálculo	Riesgo fiscal Socio 1 y socio 2
Medios materiales y humanos adecuados	Sí		
Al menos la sociedad obtiene el 75% de los ingresos por la actividad profesional que realiza	Sí	300.000€ (100%)	
El resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones profesionales de los socios es positivo	Sí	140.000€	
Retribuciones de los socios 70% (al menos debe ser del 75% del resultado previo a sus retribuciones) del resultado del ejercicio previo a su dedicación	Sí	$140.000 * 0,70 = 98.000 €$	$140.000 * 0,75 = 105.000 €$

Atribuible a cada socio (50%). Nótese que el importe imputado es mayor que 5 veces el IPREM, ya que no hay personal asalariado con funciones análogas.	Sí	49.000 €	52.500 Diferencia: 3.500 €
Criterios de reparto fijados por escrito y en función de la marcha del negocio	Sí	Documento	
Salario superior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados con funciones análogas o en ausencia de estos al IPREM anual x 5 El IPREM anual son 7.908,60€	Sí	39.543 €	

**PRECISIÓN:** El incumplimiento del requisito de retribuciones en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de la norma a los restantes socios-profesionales. En el presente caso se puede apreciar que incumplen los dos, pero la contingencia tributaria es mínima (3.500 € anuales en la BI del IRPF de cada socio, que a su vez en una posterior comprobación tendría que imputarse como gasto de personal/servicios profesionales en el IS de la sociedad).

**Llegado a este punto nos planteamos lo siguiente:** Que ocurriría si el resultado previo (ingresos menos la totalidad de los gastos de la actividad) antes de la deducción de las retribuciones profesionales de los dos socios fuera de 40.000 € y se llevan a su IRPF el 100% del mismo, es decir, cada socio factura por sus servicios profesionales 20.000 €. ¿Podría la administración de forma real y efectiva aplicar en una comprobación tributaria lo que dispone la norma, es decir, gravar de forma artificiosa en el IRPF de cada socio rentas que no han sido obtenidas por importe de 5 veces el IPREM, y, por tanto, por importe de 39.543€?

En este caso se pone de manifiesto que no cumplen los requisitos que dispone el artículo 18.6 de la LIS, por tanto, no po-

drían aplicar este precepto y tendrían que demostrar que el valor de mercado de sus servicios son 20.000 €, pero la prueba es muy sencilla, porque nos tendríamos que plantear lo siguiente: “Que mejor indicador de mercado que lo que los clientes pagan a la sociedad por los servicios que esta les presta, la cual remunera los servicios prestados por los socios a la sociedad con todo su excedente, ya que estos se llevan a su renta la totalidad del rendimiento neto generado por la sociedad después de deducir todos los gastos necesarios para el ejercicio de la actividad económica que desarrolla”. Por tanto, entendemos claramente que la administración, no puede gravar, ni siquiera someter a tributación rentas no generadas, y ello con independencia de entrar en otras consideraciones conexas como son los efectos mercantiles en la sociedad, ya que ello podría ser causa de disolución de la misma (art. 363.1.e del TRLSC).

Y para terminar esta primera parte, señalamos que en el supuesto de que los socios profesionales perciban otras retribuciones de la empresa que no tengan relación con servicios profesionales, sino que deriven, por ejemplo, del desarrollo de funciones de gerencia y directivas (contratación de personal, decisiones referentes a inversiones y gastos, etc.), de otras actividades, o por las funciones propias del cargo de administrador como ocurre en nuestro caso, el tratamiento fiscal que procede aplicar es el siguiente:

En este caso, la regla de valoración especial del artículo 18.6 no será aplicable a dichos servicios o actividades, los cuales deberán valorarse en función de las reglas de valoración generales [DGT V2159-11].

Pero señalar que la DGT, considera que dentro de los servicios profesionales (rentas de actividades económicas) prestados por el socio, también se incluyen las tareas de comercialización, búsqueda y captación de clientes, las de organización y dirección de equipos, los servicios

internos prestados a la sociedad dentro de la actividad profesional (V3890-15 y V3894-15, entre otras), formación, etc. Sin embargo, las retribuciones que el socio perciba por el cargo de administrador deben declararse como rentas del trabajo.