

# 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. (2ª PARTE)**

Autor:

**Antonio Martínez Alfonso**

Director en Economía  
Licenciado en Derecho  
Técnico de Hacienda

Como continuación del caso **PRÁCTICO** publicado en la revista anterior, vamos a suponer que la sociedad allí analizada y sus dos socios son objeto de comprobación inspectora. En la cual se dan los siguientes hechos y circunstancias:

1. La inspección determina fehacientemente que el valor de mercado de los servicios que realizan los socios supone el 100% del resultado previo de la entidad, puesto que el empleado que dicen tener a jornada completa es la mujer de uno de los so-

cios, la cual no aparece nunca por el despacho. También se ha comprobado que no ha realizado en los ejercicios objeto de comprobación actividad o tarea alguna, además de que no dispone, según elementos de prueba contrastados, de los conocimientos mínimos para realizar tareas administrativas, por lo que se determina que la sociedad no añade valor alguno a los servicios que los mismos prestan a sus clientes (Ver Resol. TEAC 2/3/2016). Es decir, la inspección fija la retribución de cada uno de los socios en 70.000 €, lo que supone un aumento del rendimiento de la actividad económica de cada socio en 21.000 €, con el consiguiente aumento del gasto en la sociedad de ese importe.

2. La sociedad dispone de una vivienda sita en Benidorm, respecto de la cual se han deducido todos los gastos de mantenimiento y conservación de la misma. No hay ingreso alguno por arrendamiento registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. La inspección ha probado y así lo ha reconocido el compareciente que representa a la sociedad ante la inspección, que tal vivienda es para uso y disfrute privativo de los socios, la cual comparten por partes iguales. El valor del alquiler mensual de una vivienda de similares características y en la misma zona asciende a 1.000 € mensuales, importe que es regularizado, elevando la BI (mayor ingreso) en 12.000 €.

**Se solicita el análisis del ajuste primario y secundario que efectuará la inspección tanto en la sociedad como en sus socios y en su caso, los efectos que tendría la restitución patrimonial que realizara bien el socio, bien la sociedad.**

### **SOLUCIÓN:**

Vamos a determinar en cada uno de los casos tanto el ajuste primario o de valor de mercado (para ubicar las rentas y gastos en aquella persona que realmente las ha obtenido, y que por tanto, tendría que

haberlas declarado) como el ajuste secundario o de calificación de rentas (que tiene por objeto determinar el tratamiento fiscal conforme con la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto por el no pago de la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado). Recordemos que la norma permite efectuar la restitución patrimonial (Art. 18.11 LIS, y 20 del RIS), la cual deberá realizarse mediante el pago de la referida diferencia por parte de quien se ha beneficiado, a la parte perjudicada, la cual ha dejado de recibir inicialmente las correspondientes rentas.

El Art. 18.11, último párrafo de la LIS dispone: *No se aplicará lo dispuesto en este apartado (ajuste secundario en los casos de relación socio-sociedad) cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.*

Art. 20 RIS: *Restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas.*

1. *En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor 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, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la Ley del Impuesto.*

2. *No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.*

Antes de proceder a la solución de lo planteado, vamos a ver cuál es el tratamiento fiscal que determina la LIS para la calificación de las rentas por el ajuste secundario.

Así, dispone el mencionado artículo 18.11, “Si el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos tendrá 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, con carácter general, el siguiente tratamiento (la calificación de rentas que hace de manera automática es la siguiente).

**Si la diferencia fuera a favor del socio o partícipe (y, por lo tanto, desfavorable para la entidad), tendrá la siguiente consideración:**

	CALIFICACIÓN PARA EL SOCIO	CALIFICACIÓN PARA LA ENTIDAD
Por la parte que se corresponda con la participación en la entidad	Participación en beneficios	Retribución de fondos propios (cargo en la cuenta de reservas voluntarias)
Por la parte que no se corresponda con la participación en la entidad	Utilidad percibida por la condición de socio	

**Si la diferencia fuera a favor de la entidad (y por lo tanto, desfavorable para el socio):**

	CALIFICACIÓN PARA LA ENTIDAD	CALIFICACIÓN PARA EL SOCIO
Por la parte que se corresponda con la participación en la entidad	Aportación del socio (Cuenta 118 PGC)	Aumento del valor de la participación
Por la parte que no se corresponda con la participación en la entidad	Renta sometida a tributación (cuenta 77X)	Liberalidad

**En atención a lo antes expuesto,**

1. **En el primer caso, por la operación principal o ajuste primario supone,** la valoración a precios de mercado de los servicios que le prestan los socios supone un aumento del gasto en la sociedad de  $21.000 \times 2 = 42.000 \text{ €}$ , con el consiguiente aumento de la BI (incremento del rendimiento de la actividad económica/rtos del trabajo) en el IRPF de cada uno de los socios de 21.000 €, ya que el valor de mercado de los servicios prestados por cada socio se ha fijado en 70.000 € y ellos habían facturado y declarado tales servicios por 49.000 €.

El ajuste secundario o de calificación de rentas supone para este caso una RELACIÓN SOCIO-ENTIDAD cuya diferencia es A FAVOR DE LA SOCIEDAD, tal que la misma representa en el % de participación (100% ya que cada socio tiene el 50%) una aportación de socios (aumento de la cuenta 118) en sede de la sociedad, por importe de 42.000 € (la sociedad ha dejado de pagar 42.000 a los socios y ello supone una donación/subvención de estos a la misma que no es renta sino incremento de los fondos propios), y para cada socio supone un aumento del valor de su participación de 21.000 €, circunstancia que se tendrá en cuenta en un futuro al vender o transmitir las participaciones.

Por tanto, vemos que en este caso, si las partes no desean que haya restitución antes de que se dicte la liquidación por la dependencia de inspección, tal ajuste secundario no provoca ningún gravamen adicional ni en sede del socio ni en la sociedad.

En todo caso, si se opta por la restitución, la sociedad (restituye siempre aquel que se ha visto favorecido al que se ha visto perjudicado) deberá transferir a cada socio 21.000 €, que cada uno recibirá para

su patrimonio personal y en un futuro al vender las participaciones tal importe no incrementará su precio de adquisición.

**BIS: Nótese que si por ejemplo** solo hubiera un socio profesional con una participación del 60% y la retribución del mismo hubiera sido de 98.000 € y valor de mercado de sus servicios se hubiera fijado en 140.000 €, el ajuste secundario supondría lo siguiente:

**EN SEDE DE LA SOCIEDAD:**

- Por importe de  $42.000 \times 60\%$  (el porcentaje de participación del socio) = 25.200€ supondrá una aportación de socios (aumento de la cuenta 118) y ello supone una donación/subvención del socio a la misma que no es renta sino incremento de los fondos propios (ver NRV 18ª del PGC).

- Por importe de  $42.000 \times 40\%$  (lo que no es porcentaje de participación) = 16.800€ supondrá una renta en la cuenta de pérdidas y ganancias (cta 77X) a integrar en la base imponible del IS, ya que es una liberalidad que recibe del socio pero no en su condición de socio.

**EN SEDE DEL SOCIO:**

- Por importe de  $42.000 \times 60\% = 25.200\text{€}$  supondrá un aumento del valor de su participación.

- Por importe de  $42.000 \times 40\% = 16.800\text{€}$  supondrá una liberalidad o gasto no deducible.

**PRECISIÓN:** Lo antes analizado sería de aplicación a cualquier situación en la que un socio que no tiene por qué ser profesional, cede de forma gratuita o a precio inferior al de mercado un bien o un servicio. Por ejemplo, a la cesión por parte de un socio y por un importe mínimo de un local que tiene en propiedad, a la sociedad porque esta no genera beneficios suficientes para pagar un alquiler de mercado. O también a una situación en que un so-

cio (que no tiene por qué ser profesional), percibe unos intereses por un préstamo que ha realizado a la empresa por debajo del valor de mercado, por ejemplo la empresa le paga un tipo del 0% o del 1%, cuando el valor de mercado de los intereses se puede determinar que está en el 3%.

**Ejemplo:** Pepe y Laura son matrimonio en gananciales, y tienen un local comercial donde una sociedad que es de los dos (cada uno tiene el 50% del capital) ejerce la actividad económica de venta de flores. El local lo utiliza la sociedad para su actividad, pero no hay ni contrato ni se paga renta alguna por el uso del mismo. El precio de mercado de un alquiler similar en la zona asciende a 1.000€ mensuales (12.000€ anuales). En este caso aplicaríamos los ajustes antes señalados, ya que nos encontramos con una diferencia a favor de la sociedad que no paga nada por la utilización de un local cuyo precio de mercado del alquiler son 12.000€ anuales.

**2. En el segundo caso, por la operación principal o ajuste primario supone,** la valoración a precios de mercado del valor del arrendamiento de la vivienda sita en Benidorm a sus dos socios supone un aumento de los ingresos, la sociedad de 12.000€, con el consiguiente aumento de su BI, y en los socios es una aplicación de renta, es decir un gasto de consumo corriente no deducible.

**El ajuste secundario o de calificación de rentas** supone para este caso una RELACIÓN SOCIO-ENTIDAD cuya diferencia es A FAVOR DE LOS SOCIOS, tal que la misma representa en el % de participación (100% ya que cada socio tiene el 50%) una distribución de beneficios de la sociedad a los socios (cargo en la cuenta de reservas) de manera que estos ven incrementado su patrimonio por un importe de 6.000 euros cada uno, respecto de lo que hubiese resultado de pagar el arrendamiento a valores de mercado, por lo que por el referido importe



100%, se integra en la BI del ahorro de cada socio en concepto de RCM (participación en beneficios).

No obstante, si los socios no quieren tributar por este RCM (ya que esto supone una doble imposición debido a esta calificación “artificial” de la norma), deberán efectuar la restitución a la sociedad (nótese que aquí la sociedad es la perjudicada) por lo que deberán transferir cada socio 6.000€ a la sociedad y ponerlo en conocimiento de la administración (copia de la transferencia realizada y en concepto de restitución patrimonial) antes de que se dicte la liquidación por la dependencia de inspección. En este caso y acreditado este extremo, la inspección no girará actas al socio por este concepto, es decir, las actas no incorporarán el ajuste secundario o de calificación de rentas.

**BIS:** Nótese que si por ejemplo solo hubiera un socio que utilizará dicha vivienda con una participación del 60% y el Valor de mercado de dicho alquiler es el ya analizado de 12.000€ anuales, el ajuste secundario supondrá lo siguiente:

#### EN SEDE DE LA SOCIEDAD:

- Por importe de  $12.000 \times 60\% = 7.200\text{€}$  supondrá una retribución a los fondos propios (cargo en la cuenta de reservas voluntarias).

- Por importe de  $12.000 \times 40\% = 4.800\text{€}$  supondrá una liberalidad que es un gasto no deducible, por lo que procederá realizar un ajuste positivo por tal importe. No obstante, si lo contabiliza todo como una retribución de fondos propios (cargo en la cuenta de reservas voluntarias) al no pasar por la cuenta de pérdidas y ganancia no procede realizar ajuste alguno.

#### EN SEDE DEL SOCIO:

- Por importe de  $12.000 \times 60\% = 7.200\text{€}$  supondrá un RCM por participación en beneficios en los fondos pro-

pios de entidades (dividendos).

- Por importe de  $12.000 \times 40\% = 4.800\text{€}$  supondrá un RCM por participación en beneficios en los fondos propios de entidades, en concepto de Utilidad percibida por la condición de socio.

Ambos importes se integrarán en la BI del ahorro del IRPF del socio.

**PRECISIÓN:** Lo antes analizado (RELACIÓN SOCIO-ENTIDAD cuya diferencia es A FAVOR DE LOS SOCIOS) sería de aplicación por ejemplo a una situación en que un socio que no tiene por qué ser profesional, percibe unos intereses por un préstamo que ha realizado a la empresa por encima del valor de mercado, por ejemplo la empresa le paga un tipo del 8%, cuando el valor de mercado de los intereses está en el 2%, o también cuando por ejemplo la empresa le paga por un alquiler de un local comercial donde la misma está alquilada, un arrendamiento mensual de 2.000€, cuando el valor de mercado del citado arrendamiento sería de 500€.

**Ejemplo:** Pepe y Laura, matrimonio en gananciales, y tienen un local comercial donde una sociedad que es de los dos (cada uno tiene el 50% del capital) ejerce la actividad económica de venta de flores. El local lo utiliza la sociedad con la cual han formalizado un contrato de arrendamiento por el que se paga un alquiler mensual de 2.000€ (24.000€ anuales). El precio de mercado de un alquiler similar en la zona asciende a 500€ mensuales (6.000€ anuales). En este caso aplicaríamos los ajustes antes señalados, ya que nos encontramos con una diferencia a favor del socio que recibe por el arrendamiento del local a la empresa 2.000€ mensuales, cuando el valor de mercado del mismo es de 500€ mensuales.

**¿Cambiaría la solución si el matrimonio está en separación de bienes y el local es propiedad de Laura?**

En este caso la solución no sería la misma, puesto que la relación es socio-sociedad y ella posee el 50% de la empresa, aunque esté casada en separación de bienes. Así, el ajuste primario en sede de la sociedad supondría una reducción del importe del gasto registrado en la cuenta de P. y ganancias en 18.000€ (24.000 – 6.000) y en Laura una disminución del rendimiento de capital inmobiliario declarado en el IRPF, ya que el local es 100% de Laura. El ajuste secundario supone una diferencia a favor de la socia Laura, que solo tiene el 50% de participación en la empresa, cuyos efectos en ambas partes tendría el siguiente detalle:

**EN SEDE DE LA SOCIEDAD:**

- Por importe de  $18.000 \times 50\% = 9.000\text{€}$  supondrá una retribución de fondos propios (cargo en la cuenta de reservas voluntarias).
- Por importe de  $18.000 \times 50\% = 9.000\text{€}$  supondrá una liberalidad que es un gasto no deducible, por lo que procederá realizar un ajuste positivo por tal importe. No obstante, si lo contabiliza como una retribución de fondos propios (cargo en la cuenta de reservas voluntarias) al no pasar por la cuenta de pérdidas y ganancia no procede realizar ajuste alguno.

**EN SEDE DEL SOCIO:**

- Por importe de  $18.000 \times 50\% = 9.000\text{€}$  supondrá un RCM por participación en beneficios en los fondos propios de entidades (dividendos).
- Por importe de  $18.000 \times 50\% = 9.000\text{€}$  supondrá un RCM por participación en beneficios en los fondos propios de entidades, en concepto de Utilidad percibida por la condición de socio.

Ambos importes se integrarán en la BI del ahorro del IRPF de Laura.

**¿Y si Laura fuera propietaria del local en propiedad estando en separación de bienes, pero solo tuviera el 1% del capital de la empresa y su marido Pepe el 99%?**

En este caso podríamos aplicar por analogía lo antes expuesto, puesto que a pesar de que solo tiene el 1% sigue siendo una operación entre partes vinculadas, ya que Laura es cónyuge de un socio que tiene al menos el 25% de participación (ver art. 18.2.c de la LIS), pero entendemos que no podríamos aplicar de forma directa y automática la calificación que establece el apartado 11 del referido artículo 18, puesto que en este caso la relación no es socio-sociedad, por lo que habrá que acudir en primer lugar a determinar el fondo económico que subyace y después a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto en el negocio realizado. Así, podría calificarse como un desplazamiento patrimonial directo de la sociedad a la persona, lo que supone una Liberalidad no deducible para la sociedad y donación para Laura, o bien como un desplazamiento patrimonial indirecto, de la sociedad al socio y posteriormente de estos a la persona (Laura), lo que supone:

- Distribución de dividendo al 99% que es el % de participación, en sede del socio Pepe y utilidad del mismo del 1%, y donación del importe total (100%) para Laura.