



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LVI Semana de Estudios de Derecho Financiero[®]
(Sesión plenaria 23 de noviembre de 2011
en Madrid en el Auditorio del BBVA)
**“IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO:
ASPECTOS CONFLICTIVOS ”**

TERCERA PONENCIA

“Relaciones socio / sociedad”

Javier Martín Fernández.
Socio Director de F&J Abogados.
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Complutense.

Naturaleza tributaria de las retribuciones percibidas por los socios en las sociedades que prestan servicios profesionales.

1. Planteamiento.

Una sociedad que presta servicios profesionales puede satisfacer a sus socios tres tipos de retribuciones: las procedentes de su trabajo personal –aunque con alguna duda, como luego veremos-, del ejercicio de actividades profesionales y dividendos.

No obstante, el art. 10 de la Ley de Sociedades Profesionales (en adelante, LSP) ha sembrado, según alguna interpretación interesada, dudas acerca de la tributación de los socios y de la misma entidad. Así, su apartado primero dispone 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 social”*.

Como puede observarse, el precepto contiene una referencia a la imputación de las pérdidas en proporción a la participación de los socios en el capital. Ello ha sido entendido como si esta norma pretendiera restablecer un sistema de transparencia fiscal, atribuyéndose a los socios los resultados, positivos o negativos, derivados de la actividad. Desde otro punto de vista, también se ha pretendido sostener que, sin tener una finalidad fiscal directa, la



norma obliga a distribuir todo el resultado entre los socios. Si así fuera, en todos los períodos impositivos se daría una acumulación de gravamen en la sociedad y en cabeza de los socios. Habiéndose suprimido la deducción por doble imposición interna en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), dicha interpretación supondría hacer inviables las sociedades que presten servicios profesionales.

Estas interpretaciones deben rechazarse de plano. El art. 10.1 de la LSP tan sólo establece una previsión acerca de cuál es el criterio de reparto de los resultados a falta de una disposición en contrario. Y dicho criterio no es otro, como es lógico, que el de la participación en el capital. Pero no señala, en ningún momento, que tal reparto sea obligatorio en todo caso. Así, la referencia a la imputación de las pérdidas sólo se produce, según la redacción literal de la norma, “*cuando proceda*”. De esta forma el precepto es coherente con la filosofía de la Ley, que deja total libertad a los profesionales para elegir el tipo societario. Y hay algunos, como las Sociedades civiles o las Cooperativas, donde las pérdidas se imputan a los socios. Este es el único sentido de la norma.

La interpretación anterior aparece corroborada por el apartado siguiente del precepto, que establece la posibilidad de realizar el reparto o modularlo con arreglo a otros criterios, así como la forma y mayorías necesarias para su aprobación. En concreto, señala que estos sistemas 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. Dicho reparto deberá ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios con las mayorías que contractualmente se establezcan, que no podrán ser inferiores a la mayoría absoluta del capital, incluida dentro de ésta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales.

Para finalizar, debemos realizar también una breve referencia a lo dispuesto en el art. 17.2 de la LSP, cuando señala que “*las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevarán aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social*”. Aunque resulte una obviedad, esta disposición también carece de cualquier tipo de repercusión en la imposición directa. Dicho con otras palabras, estas prestaciones accesorias no dan lugar a ninguna categoría especial de rendimiento para el profesional. En particular, no se trata, en todo caso, de un rendimiento de capital mobiliario. Por el contrario, la calificación de la renta dependerá del modo en que se articule la relación profesional entre socio y sociedad. En consecuencia, el art. 17.2 de la LSP no desmiente la afirmación con la que comenzábamos este apartado: los socios profesionales pueden recibir de la entidad rendimientos del trabajo, de actividades profesionales o del capital mobiliario.



Aclarados estos extremos, veamos cada una de las posibles formas de retribución por separado.

2. Retribuciones laborales.

En principio, parece que nada se opone a que el socio tenga una relación laboral con la sociedad que nace de un contrato de trabajo, lo cual supone la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de los servicios prestados. El socio cobrará una nómina, sobre la que la sociedad practicará las correspondientes retenciones a cuenta del IRPF.

No obstante, esta posibilidad parece ser negada por la Dirección General de Tributos, en sus contestaciones a consultas de 18 de julio de 2008 y de 2 de febrero de 2009¹. Dichas resoluciones afirman la sujeción a IVA de estas operaciones entre el socio profesional y la sociedad acudiendo a la jurisprudencia de lo Social. En este sentido, afirma lo siguiente:

“Según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007), tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto.

De acuerdo con la citada sentencia, “en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un “precio” o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.”

De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, “los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de

¹ Núms. V1492-08 y V0179-09.



programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, 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 concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y 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 sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.”

Asimismo, existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de Febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que “un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez «a quo», es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal”.

Empleando esta argumentación, el Centro directivo llega a la conclusión de que en los supuestos concretos examinados no se dan las notas de dependencia y ajenidad propias de un contrato de trabajo, por lo que concluye la sujeción a IVA de las operaciones.

No obstante, no es menos cierto que, en algún caso distinto de los examinados por las consultas citadas, sí podrán apreciarse los elementos esenciales de una relación laboral, por lo que no se puede descartar, de manera absoluta, la presencia de este tipo de retribuciones. En tal caso, el socio puede estar encuadrado en régimen general de la Seguridad Social, supuesto que no plantea especialidad alguna frente al resto de trabajadores, o en el régimen especial de trabajadores autónomos.

Éste le será aplicable en dos situaciones. De un lado y en todo caso, si es socio de una sociedad profesional (disposición adicional quinta de la LSP). De otro, cuando ostente una participación superior al 25 por 100 del capital social y el cargo de administrador. La normativa laboral establece la sujeción al citado régimen especial a través de la ficción de que no cabe entender, sólo a efectos de Seguridad Social, que no existe relación laboral. Desde el punto de vista tributario las retribuciones percibidas tienen la consideración de salario y las cuotas satisfechas al régimen especial retribuciones en especie. Ello se debe a que son giradas por la Seguridad Social a nombre del socio, no de la sociedad.



También el profesional puede percibir una retribución como administrador, siempre que los Estatutos sociales lo prevean. Hemos de poner de manifiesto que para ocupar un cargo de este tipo la normativa mercantil no exige la cualidad de socio. Pues bien, en este caso lo percibido presenta, a efectos tributarios, la consideración de rendimiento del trabajo personal [art. 17.2.e) de la Ley del IRPF], estando sujeto a una retención en la fuente del 35 por 100 (arts. 101.2 de la Ley del IIRPF y 80.1.3º de su Reglamento).

3. Retribuciones profesionales.

Si el socio profesional mantiene una relación mercantil con esta última, debe encontrarse dado de alta bien en el régimen especial de trabajadores autónomos o en alguna de las Mutualidades que hacen la función de aquél (ejemplo: la Mutualidad General de la Abogacía). De la sociedad percibirá una retribución por los servicios profesionales prestados, repercutiéndole IVA al tipo que corresponda. La sociedad debe practicar, en el momento del pago, una retención e ingresar su importe en el Tesoro. Para esta última el importe satisfecho es un gasto deducible, con las especialidades de que es una operación vinculada.

4. Dividendos.

La sociedad puede satisfacer dividendos. Estos no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, ya que representan una retribución de los fondos propios. En el momento en que sean satisfechos debe practicar la correspondiente retención (art. 101.4 de la Ley del IRPF).