

LA LEY DE SOCIEDADES PROFESIONALES COMO PARADIGMA DE QUE NO INTERESA LO QUE FUNCIONA BIEN.

Por Juan González Martín-Palomino.

La Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales entró en vigor en junio de 2007. La nueva Ley vino a dar seguridad jurídica a las sociedades constituidas por profesionales y cuya actividad consistía en el ejercicio de una actividad profesional. Hasta entonces también era posible el ejercicio de actividades profesionales bajo fórmulas societarias, cualesquiera de las contempladas por el ordenamiento jurídico español, si bien en el caso de actividades profesionales, a la normativa común de cada tipo de sociedad había que añadir la normativa colegial, en nuestro caso el Estatuto General de la Abogacía o los estatutos de los Colegios de Abogados respectivos, pues no hay que olvidar el deber de colegiación y de registro de los abogados y de las sociedades constituidas por ellos.

Desde mi punto de vista, la Ley de Sociedades Profesionales es una buena Ley, una Ley que a pesar de lo breve de su articulado daba respuesta a la gran mayoría de las cuestiones que se podían plantear en relación con el ejercicio de la actividad profesional bajo fórmulas colectivas. El fin perseguido recogido en su exposición de motivos, dar certidumbre jurídica a las relaciones jurídico-societarias que tienen lugar en el ámbito profesional, se cumplía con creces. Incluso los aspectos con trascendencia fiscal contemplados en la Ley (por ejemplo, la retribución o reparto de beneficio a los socios profesionales) también eran claros, circunstancia extraña cuando de materia tributaria se trata.

Así, en cuanto a los **sistemas para repartir el beneficio a los socios profesionales, tanto desde el punto de vista mercantil como desde el punto de vista fiscal**, este aspecto constituyó una de las cuestiones más novedosas de la nueva Ley, previendo la posibilidad de que la **distribución del resultado económico se basara o modulara en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad**, siendo necesario en este supuesto que los estatutos recojan los criterios cuantitativos o cualitativos aplicables. Como ejemplo de estos posibles criterios, podría atenderse al tiempo de dedicación profesional al despacho, la clientela aportada por cada uno de los socios profesionales, el número de asuntos resueltos, el importe de los asuntos resueltos por cada socio o cualquier otro criterio que se considere oportuno, teniendo en cuenta que, en todo caso, el reparto final deberá ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios.

Lógicamente también cabe la posibilidad de retribuir al socio profesional en concepto de administrador, en este caso con las connotaciones mercantiles y fiscales previstas en la normativa general para este tipo de retribución.

En cuanto al tratamiento fiscal de las retribuciones percibidas por los socios profesionales, por el trabajo profesional aportado, la fórmula habitual fue darles a esas retribuciones el mismo tratamiento que se daba a las retribuciones percibidas por los socios de "sociedades familiares" cuando aportaban un trabajo efectivo a la sociedad. Concretamente, lo habitual era considerar esas retribuciones como rendimientos del trabajo para los socios y gasto de sueldos y salarios para la sociedad; y ello aunque lógicamente la relación entre el socio y la sociedad no sea una relación laboral ordinaria, ni aquél pueda considerarse trabajador por cuenta ajena de ésta, ni tan siquiera pueda, en principio, causar alta en el régimen general de la seguridad social. De igual manera, a efectos de la retención que habría de practicar la sociedad profesional por estas retribuciones, se aplicaba la tabla general de retenciones para los rendimientos de trabajo.

Así lo corroboraba la contestación evacuada por la **Dirección General de Tributos, de fecha 27.05.2002**, en la que ya se indicaba que los rendimientos percibidos por los socios de una sociedad de profesionales, por la realización de su trabajo como abogados, tendrán la consideración de rendimientos de trabajo, siéndoles de aplicación el porcentaje de retención que resulte de aplicar el procedimiento general de cálculo según la tabla de retenciones, en función de los ingresos anuales y el número de descendientes.

También desde la perspectiva fiscal debe tenerse en cuenta que a las relaciones **socio-sociedad profesional se aplican las reglas de las operaciones vinculadas**, concepto éste ligado al ámbito tributario y que implica que las operaciones se entienden realizadas, sin posibilidad de prueba en contrario, por su valor de mercado.

La anterior Ley del IRPF (aprobada por el Real Decreto Legislativo 3/2004), suavizaba importantemente la regla de operaciones vinculadas en el caso de sociedades profesionales, al establecer (artículo 45.2) que la contraprestación satisfecha coincide con el valor 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% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales.

Con posterioridad, **distintas circunstancias han hecho que esa Ley de Sociedades Profesionales** que nos merecía la consideración de una Ley clara y sencilla, en el buen sentido del término, que sorteaba con solvencia y grandes dosis de seguridad jurídica los aspectos tributarios, como más significativos los relativos a la retribución de los socios profesionales o el carácter de operaciones vinculadas de las relaciones entre el socio profesional y la sociedad, **en la actualidad se encuentre sumida**, no lógicamente la Ley

sino la figura que regula, **en una situación de tremenda inseguridad jurídica**. Los motivos y circunstancias que han provocado esa inseguridad jurídica, esa incertidumbre en torno a los aspectos fiscales de la sociedad profesional, podemos esquematizarlos de la siguiente forma:

1º. La actual Ley del IRPF, que entró en vigor en 2007 (Ley 35/2006), **no incorporó en su redacción, la regla que suavizaba las operaciones vinculadas**, como sí lo hacía su antecesora, en cuanto a considerar que en el caso de sociedades profesionales se entendía que la contraprestación satisfecha coincide con el valor de mercado. Por lo tanto, la sociedad profesional y sus socios quedan ya expuestos a que la Administración Tributaria, en cualquier procedimiento de comprobación, pueda poner en duda la valoración fijada para la retribución de sus socios, retribución que tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible para la sociedad e ingreso en el IRPF del socio. A estos efectos, no debemos olvidar el concepto tan poco seguro, por su amplitud, de "valor de mercado", y que tantos problemas ha generado en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como consecuencia principalmente de la compraventa de inmuebles.

Aunque lo anterior constituía un obstáculo evidente para las sociedades profesionales, en cuanto que la Administración Tributaria podría cuestionar a efectos fiscales las retribuciones fijadas para los socios profesionales, lo mejor estaba por llegar.

2º. Es evidente que en nuestro país, con más frecuencia de la deseada, se legisla al albur de las grandes noticias del telediario (fraudes, blanqueo de capitales, desfalcos económicos de políticos y altos directivos de entidades bancarias y grandes compañías...). Como consecuencia de esas noticias de telediario, se adoptan también "medidas de telediario", tremendamente restrictivas, coercitivas y sancionadoras, que suele llegar tarde y son poco efectivas para quienes las motivaron, pero se "llevan por delante" al ciudadano de la calle y a la pequeña empresa. A título de ejemplo, la Ley de Blanqueo de Capitales cuyas medidas prácticamente todos estamos obligados a implantar, hasta el más pequeño despacho o la más pequeña de las asociaciones, en cuyo caso deberán justificar todos y cada uno de los donativos recibidos por insignificantes que pudieran ser, o las medidas sobre protección de datos que igualmente nos obliga prácticamente a todos; sin olvidarnos del que parece ya imprescindible sistema "compliance".

Pues así, con motivo de las elevadas retribuciones de los administradores de grandes compañías y entidades bancarias, el Tribunal Supremo cuestionó en varias sentencias (como más representativa la de fecha 13 de noviembre de 2008) la consideración como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del importe de esas retribuciones. A tal efecto, el TS estableció requisitos muy restrictivos, concretamente, que esas retribuciones estuvieran expresamente contempladas en los estatutos y que se aprobase anualmente en asamblea general los aspectos concretos de las mismas.

A raíz de estas sentencias del Tribunal Supremo, sobre esos comportamientos que habían provocado una evidente alarma social, la AEAT dictó la NOTA INFORMATIVA 1/12 en la que estableció una serie de CONSIDERACIONES SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS RETRIBUCIONES A LOS SOCIOS DE ENTIDADES MERCANTILES. Pero en esta Nota, la AEAT no sólo abordó la consideraciones fiscales de la retribución a los administradores, sino que se replanteó dos aspectos hasta entonces bastante pacíficos: el tratamiento fiscal de las retribuciones a los socios que desarrollan trabajos efectivos en la sociedad, al margen de su posible condición de administrador, y el tratamiento fiscal de las retribuciones a los socios de sociedades profesionales.

Por lo que respecta a las sociedades profesionales, que es lo que nos interesa a efectos de estos comentarios, de esta Nota pudimos extraer la conclusión que la AEAT cambiaba de criterio en cuanto a la consideración fiscal de las retribuciones a los socios profesionales, entendiendo que estas retribuciones NO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE RENDIMIENTO DEL TRABAJO SINO DE RENDIMIENTO DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL.

Esta ruptura con la tradicional consideración de rendimientos del trabajo de estas retribuciones, tenía otras muchas consecuencias para el socio profesional y para la sociedad; así, obligaba al socio a darse de alta en el censo de empresarios y profesionales de la AEAT (a través del modelo censal 036 ó 037), le obligaba a emitir factura como profesional y obligaba a la sociedad a practicar retención al tipo vigente para los profesionales. En cuanto al IVA, lo lógico era pensar que si las retribuciones se consideraban como rendimientos de la actividad profesional, el socio debía repercutir IVA en su factura; no obstante, para complicarlo todavía más, en la citada Nota se considera que la calificación como rendimientos profesionales a efectos del IRPF, no determina que el socio profesional tenga que repercutir IVA a la sociedad y que ésta (la repercusión o no de IVA) es una circunstancia que habrá de analizarse en función de las circunstancias de cada caso. Decir que esta duda se sigue manteniendo en la actualidad, aunque lo prudente es que una vez que el socio profesional emite factura a la sociedad lo haga también repercutiendo IVA, lógicamente dejando a un lado las sociedades profesionales de médicos cuya actividad está exenta de este impuesto.

Este cambio de criterio no reportaba ninguna ventaja fiscal para Hacienda, pero sí llevaba al profesional a una situación fiscal más compleja en cuanto le obliga a causar alta en el censo de empresarios y profesionales de la AEAT y a cumplir con todas las obligaciones fiscales tanto en materia de IVA (presentación de declaraciones trimestrales y anuales, libros registro de IVA, modelo 347) como del IRPF (igualmente, llevanza de libros registros de ingresos y gastos).

3º. Este nuevo enfoque fiscal en las relaciones socio-sociedad profesional, que se deducía de la Nota 1/12 de la AEAT, ha quedado consolidado con la reciente reforma de la Ley del IRPF (Ley 35/2006) a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, calificando expresamente el legislador los servicios del socio profesional a la sociedad como rendimientos íntegros de actividades económicas en al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente establece el párrafo tercero del punto 1 del artículo 27 que "*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 consideración de rendimientos íntegros de actividades económicas 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*".

4º. Por otro lado, **la modificación del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, contiene, asimismo, como materia conexas a la anterior una nueva regulación de la valoración de los servicios profesionales** por cuanto se trata de operaciones vinculadas, lo que implica valorar estas operaciones a precios de mercado. Señalar que la nueva L.I.S. establece que existe vinculación entre la sociedad y el socio cuando el porcentaje de participación de éste sea al menos del 25% (la anterior normativa exigía solamente el 5%).

No obstante, el artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) regula lo que la doctrina ha venido en denominar **la aplicación del "puerto seguro", que supone que si la sociedad profesional atribuye a los socios profesionales (vía facturación por parte de estos) un 75% del resultado (del beneficio) previo a la deducción de las retribuciones a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios, la valoración fijada por la sociedad y los socios profesiones se considera que coincide con el valor de mercado y será admitida por Hacienda.**

Es evidente que "el puerto seguro" es un claro inconveniente que desincentiva la utilización de sociedades profesionales para el ejercicio de actividades profesionales, en cuanto que la sociedad profesional que no distribuya al menos un 75% de su beneficio anual a los socios profesionales (vía facturación por parte de estos), queda sumida en una situación de tremenda inseguridad y zozobra fiscal, pues en cualquier

momento puede verse inmersa en un procedimiento de comprobación tributaria en el que los órganos de Hacienda no admitan las valoraciones fijadas por los servicios profesionales, con la consiguiente regularización, tanto en sede de la sociedad como del socio, del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF e incluso del IVA.

El denominado "puerto seguro" (uno más de los conceptos "bonitos" y frívolos de nuestro tiempo que nos entretienen en las ramas y nos impiden captar el verdadero fondo), no es sino el reflejo de lo que viene presumiendo Hacienda en cuanto a considerar a las sociedades profesionales como posibles mecanismos de fraude que se constituyen con el único objeto de reducir la carga fiscal, cuando lo cierto es que las sociedades profesionales no sólo son un ejemplo de planificación fiscal lícita sino una fórmula societaria del ordenamiento jurídico español que permite reflejar la realidad colectiva de muchos despachos. En todo caso, no debe olvidarse que la sociedad es una figura artificial en cuanto que es una creación del Derecho, pero que en ningún caso una sociedad profesional es más artificial que una sociedad de empresarios.

Bien es verdad que las regularizaciones de Hacienda están teniendo como objetivo principal los casos en los que unos profesionales que prestan servicios a una sociedad profesional, constituyen también una sociedad limitada para que sea ésta la que facture a la sociedad profesional, en lugar de hacerlo directamente los socios. En estos supuestos Hacienda presume que la sociedad se constituye con el único objeto de reducir la carga fiscal, pues las facturas emitidas por la SL no estarán sujetas a retención y el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades puede resultar inferior al del IRPF. Además, los beneficios de la SL no tributan en los socios hasta que se acuerde su distribución, lo que supone según Hacienda un diferimiento del impuesto.

En todo caso, resulta evidente que en este último tiempo la Administración viene considerando a las sociedades profesionales como sospechosas de fraude y de planificación fiscal ilícita.

En conclusión, y volviendo al principio de estos comentarios, la valoración que nos mereció la Ley de Sociedades Profesionales de 2007 fue la de una buena ley, una ley que a pesar de lo reducido de su articulado (dieciocho artículos) daba respuesta a la gran mayoría de las cuestiones que se podían plantear en relación con el ejercicio de la actividad profesional bajo fórmulas colectivas, una ley que daba certidumbre jurídica a las relaciones jurídico-societarias que tienen lugar en el ámbito profesional, y que incluso tenía el mérito de enfocar con solvencia los aspectos con trascendencia fiscal contemplados en la misma. Pues bien, han pasado sólo nueve años desde su promulgación y podemos decir sin temor a equivocarnos que en la actualidad las sociedades profesionales se encuentran sumidas en una situación de tremenda inseguridad desde el punto de vista tributario, siendo cuestionadas por entender que pueden ser formulas jurídicas simuladas para evitar la tributación en el IRPF y reducir de

forma ilícita los costes tributarios, aplicándoseles un régimen de operaciones vinculadas "ad hoc", denominado "puerto seguro", que supone la admisión por el legislador de la valoración de los servicios profesionales siempre que se atribuya a los socios profesionales al menos un 75% del beneficio de la sociedad, circunstancias todas estas que limitan la opción de encarar la actividad profesional como persona física o como persona jurídica, opción totalmente legítima tanto desde la perspectiva mercantil como fiscal, y en la que el cálculo de los costes fiscales puede ser una cuestión importante y por supuesto amparada por la economía de opción.

Si en el título de estos comentarios indicábamos que no interesa lo que funciona bien, haciendo referencia a la Ley de Sociedades Profesionales, debemos ampliar el título o personificarlo en cuanto que a quien menos suele interesar lo que funciona bien es al propio poder del Estado, a los políticos, a los funcionarios de la Administración Tributaria e incluso al Poder Judicial.

Una vez que hemos expuesto las razones por las que las sociedades profesionales se encuentran inmersas en la actualidad en un mar de dudas, en una situación de tremenda inseguridad jurídica desde la perspectiva fiscal, debemos aportar nuestra opinión en cuanto a la conveniencia o no de utilizar estas formas societarias para el desarrollo de actividades profesionales. A estos efectos consideramos que, como en todos los ámbitos de la vida, el mejor resultado a medio y largo plazo se obtiene utilizando las fórmulas y los mecanismos que mejor reflejen la realidad; en nuestro caso, la sociedad profesional será una fórmula idónea y totalmente adecuada en el caso de despachos que basan su actividad en una labor de equipo y que se caracterizan por la especialización y división del trabajo entre sus miembros. Por el contrario, en el caso de despachos individuales o de actuación aislada del profesional, carece de sentido la constitución de sociedades profesionales unipersonales, salvo circunstancias excepcionales que no vienen al caso, pues la sociedad profesional sólo añadirá más complejidad y mayores costes en la gestión formal del despacho, sin que reporte ventaja alguna desde la perspectiva fiscal.