



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Grado

Análisis de la problemática en la tributación de las sociedades profesionales y de sus socios en la prestación de servicios profesionales.

Autora

**NOELIA CORELLA IRANZO**

Directora

**OLGA CARRERAS MANERO**

Facultad de Derecho  
2020

## ABREVIATURAS

- AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
- AN: Audiencia Nacional
- DGT: Dirección General de Tributos
- ET: Estatuto de los Trabajadores
- IAE: Impuesto de Actividades Económicas
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- RDL: Real Decreto Legislativo
- RETA: Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
- TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central
- TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- TS: Tribunal Supremo
- TSJ: Tribunal Superior de Justicia
- UE: Unión Europea

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	4
1.1 Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado .....	4
1.2 Razón de la elección del tema y justificación de su interés .....	4
1.3 Metodología seguida en el desarrollo del trabajo .....	4
<b>2. LA DISCUTIDA CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS PERCIBIDOS POR EL SOCIO A EFECTOS DEL IRPF ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY DE IRPF EN 2014</b> .....	5
<b>3. LA TRIBUTACIÓN DEL SOCIO EN EL IRPF</b> .....	9
3.1 Una cuestión previa: la calificación de los rendimientos obtenidos por los socios en el IRPF .....	9
3.2 Análisis de los requisitos establecidos en el párrafo 3º del artículo 27.1 de la Ley del IRPF .....	11
<b>4. PROBLEMÁTICA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES</b> .....	16
4.1 Repercusión del tipo de entidad jurídica construida para ejercer la actividad profesional .....	16
<b>5. VALORACIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR EL SOCIO A LA SOCIEDAD</b> .....	19
<b>6. LA SUJECCIÓN A IVA DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR LOS SOCIOS PROFESIONALES</b> .....	22
<b>7. CONCLUSIONES</b> .....	26
<b>8. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	28

## **1. INTRODUCCIÓN**

### **1.1 Cuestión tratada en el Trabajo Fin de Grado**

El objeto del presente trabajo tiene su fundamento en el análisis del párrafo tercero incorporado al artículo 27.1 de la Ley del IRPF, introducido por la Ley 26/2014 de 27 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2015, en relación, a la tributación en sede del IRPF, de los servicios profesionales prestados por el socio a su sociedad.

A tal fin, se dará solución a la controversia suscitada por las normas tributarias vigentes en cada momento acerca de la calificación, en sede del IRPF, de los rendimientos obtenidos por el socio persona física como consecuencia de la prestación de servicios a la sociedad de la cual participa en su capital social.

Asimismo, se hará referencia a la problemática tributaria que suscita la tributación de las sociedades profesionales, siendo necesario, para ello, hacer un estudio sobre este tipo de entidades y sus peculiaridades.

### **1.2 Razón de la elección del tema y justificación de su interés**

A consecuencia del estudio de la asignatura Derecho financiero y tributario en el Grado de Derecho, tenía interés en realizar un estudio acerca de algún aspecto relativo al ámbito tributario el cual suscitase un punto crítico en nuestro ordenamiento jurídico español.

El tema seleccionado para llevar a cabo dicho análisis en el presente trabajo justifica su interés en el tratamiento fiscal aplicable a las sociedades que desarrollan una actividad profesional, así como a los socios participantes de la misma, cuestión esta que se encuentra sujeta a una regulación poco precisa y coherente respecto de otras esferas del ordenamiento jurídico como es el Derecho mercantil

### **1.3 Metodología seguida en el desarrollo del trabajo**

La metodología llevada a cabo en la realización del presente trabajo se ha realizado fundamentalmente en el análisis de artículos doctrinales de carácter tributario en los cuales se expone, desde un punto de vista crítico, la cuestión controvertida, permitiendo su comparación en función de la normativa vigente en cada momento. Asimismo, el análisis de tales textos se ha completado con la copiosa jurisprudencia que, a tales efectos, han dictado los distintos órdenes judiciales.

Por fin, y atendiendo al hecho de que las consultas y resoluciones de la DGT ostentan una labor fundamental en la tarea de interpretación de la normativa tributaria, se ha recurrido a su análisis cuando ha sido oportuno.

## **2. LA DISCUTIDA CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS PERCIBIDOS POR EL SOCIO A EFECTOS DEL IRPF ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY DE IRPF EN 2014**

Como es bien sabido, el socio de una sociedad que desarrolla una actividad profesional puede percibir de esta, del mismo modo que los socios de cualquier entidad jurídica, distintos tipos de rendimientos desde la esfera de la Ley del IRPF.

En concreto: rendimientos del trabajo cuando exista una relación laboral entre el socio y la sociedad o cuando el cargo de administrador sea retribuido y perciba rentas por tal concepto; rendimientos de capital inmobiliario, en el supuesto de que tenga cedido algún derecho a la entidad para la utilización de inmuebles que sean propiedad del socio; o rendimientos de capital mobiliario, bien como consecuencia de la distribución de dividendos por parte de la sociedad, o bien por los intereses devengados de los préstamos que el socio haya podido hacer a la entidad.

Ahora bien, y con independencia de lo anterior, la controversia que se plantea en relación con la calificación de los rendimientos percibidos por los socios como consecuencia de los servicios prestados a la sociedad profesional, radica en si estos deben calificarse como rendimientos de trabajo, o como rendimientos de actividades económicas a efectos de la tributación en el IRPF de dicho sujeto, tarea esta que no ha sido fácil de determinar en función de la legislación vigente en cada momento, constituyendo esta una materia en la que las discrepancias entre los contribuyentes y la Administración tributaria resultan frecuentes.

Así, las distintas leyes reguladoras del IRPF no han contribuido a esta tarea de calificación de una forma clara y precisa, puesto que, desde sus orígenes han ofrecido una definición demasiado imprecisa de lo que debe de entenderse por rendimientos de actividades económicas.

La preocupación de los contribuyentes surgió a raíz de la interpretación que en este tema ofreció la DGT en su Consulta vinculante V1492-08, de 18 de julio de 2008<sup>1</sup>, en la que llegó a la conclusión de que la condición de socio constituye un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, necesarias para poder calificar una relación por cuenta ajena, concluyendo, que los rendimientos percibidos por los socios debían calificarse como rendimientos de actividades económicas<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> En virtud de la misma, NAVARRO EGEA, M. “Aspectos fiscales de las sociedades profesionales” en Sánchez Ruiz (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la ley 2/2007, de 15 marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, pág.339, entiende que, “(...) la administración tributaria ha entendido en ocasiones que, en estos casos, no existe relación laboral entre el profesional y la entidad, sino un arrendamiento de servicios que implica la obtención de un rendimiento de actividades económicas para el socio (...)”.

<sup>2</sup> Según ARGENTE ÁLVAREZ, J. “Problemática de la tributación de las sociedades profesionales”, *Carta tributaria* núm.33, 2017, pág.5, “dicho pronunciamiento constituye una conclusión perfectamente argumentada tras un amplio recorrido por la jurisprudencia de la Sala de lo Social del TS”.

De este modo, y con base en lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF, antes de su reforma por obra de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre<sup>3</sup>, se establecía que, “Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”.

Por su parte el artículo 17.1 de la referida norma definía, de forma general, lo que debe entenderse por rendimientos del trabajo.

“Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.

De este modo, puso de relieve MAGRANER MORENO, que de ello debe interpretarse que, en todo caso y de forma previa a calificar una renta como rendimiento del trabajo, debe valorarse si esta puede calificarse como un rendimiento que procede de una actividad económica, excepto que estemos ante una renta respecto a la cual hay una referencia expresa, en dicho precepto, de su calificación como rendimientos de trabajo. Apostando así por un tratamiento de carácter residual de la calificación de rendimientos de trabajo<sup>4</sup>.

En consecuencia, lo primero que debemos realizar es un análisis de si una renta tiene la consideración de actividad económica, en función de que el contribuyente cumpla con los siguientes dos requisitos esenciales e imprescindibles.

Por un lado, debe existir una ordenación por cuenta propia de la actividad de la cual procede el rendimiento y, por otro lado, que se disponga de los medios personales y/o materiales para el desarrollo de la misma<sup>5</sup>.

Así, solamente cuando de este análisis se descarte la calificación como rendimientos procedentes de actividades económicas, podremos calificarlos como rendimientos del trabajo, con la excepción de los supuestos que se califican de forma expresa en dicho artículo 17.1 de la Ley del IRPF como tales.

---

<sup>3</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>4</sup> MAGRANER MORENO, F.J. “Calificación y cuantificación de las prestaciones efectuadas por los socios profesionales en el IRPF”, *Quincena fiscal*, núm. 21, 2015, pág.31.

<sup>5</sup> Requisitos esgrimidos por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, en la Nota N.º 1/12, de 22 de marzo de 2012.

De acuerdo con ello, y en relación con el hecho de desarrollar una actividad por “cuenta propia”, el artículo 1.1 del ET establece que, “Esta ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”.

Por consiguiente, podemos concluir que los criterios de “dependencia” y “ajenidad”<sup>6</sup>, son caracteres propios de una relación laboral, tal y como, se menciona expresamente en la Consulta vinculante de la DGT V0179- 09, de 2 de febrero de 2009<sup>7</sup>.

En consecuencia, en presencia de estas de notas de dependencia y ajenidad no puede entenderse que se esté llevando a cabo una ordenación por cuenta propia de medios de producción en los términos previstos en el artículo 27 de la Ley del IRPF.

No obstante, lo anterior, debe de tener en cuenta, que la consideración de socio como indicio significativo de la ausencia dichas notas, no debe de entenderse aplicable a todos los supuestos, es decir, que es perfectamente asumible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia de su actividad<sup>8</sup>.

Ahora bien, este criterio plasmado en la referida Nota ha sido objeto de crítica doctrinal, dado que, aunque desde la perspectiva del Derecho laboral no se den los términos para determinar que existe una relación laboral, esto no impide que, en la esfera tributaria, las contraprestaciones que tienen su origen en esa relación puedan ser calificados como rendimientos de trabajo, puesto que, la condición de socio no constituye un indicio relevante de la relación entre el profesional y la entidad<sup>9</sup>.

Con efectos de la delimitación del segundo requisito esencial anteriormente enunciado, es oportuno analizar la Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT publicada el 22 de marzo de 2012. La propia Nota establece que resulta “imprescindible la existencia de medios producción en sede del socio persona física para poder calificar como rendimientos de actividades económicas la contraprestación percibida por los servicios prestados a su entidad”.

---

<sup>6</sup> Criterios los cuales pueden ser constatados en base a la existencia de los indicios definidos por la jurisprudencia, tal y como, se hace alusión en la Sentencia del TS (Sala de lo social) de 7 de noviembre de 2007. En similares términos se pronuncian las Sentencia de TS de 29 de noviembre de 2010 y de 19 de febrero de 2014.

<sup>7</sup> Al pronunciarse en los siguientes términos, “Dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral”.

<sup>8</sup> Así se desprende de la Consulta vinculante de la DGT V0928-09, de 30 de abril de 2009.

<sup>9</sup> A tales efectos se pronuncia NAVARRO EGEA, M. “Aspectos fiscales de las sociedades profesionales” en Sánchez Ruiz (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la ley 2/2007, de 15 marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012, pág.339, al disponer que, “la relación entre socio-sociedad no puede servir como fundamento para cuestionar la naturaleza laboral del contrato mediante el que se instrumenta la prestación de servicios a la sociedad”.

De este modo, se concluye en lo que a estos efectos nos ocupa, que siempre existen medios de producción en sede del profesional, en particular, debe tenerse en cuenta que en el caso de los servicios profesionales el principal medio de producción reside en el propio socio profesional, esto es, en la propia capacitación de la persona física que presta servicios. No en vano, se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter *intuitu personæ*, de manera que, los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano<sup>10</sup>.

Asimismo, se configura como un reiterado criterio aplicado por la jurisprudencia, en concreto, la Sentencia de la AP de Valencia de 17 de octubre de 2011, define el contrato de arrendamientos de servicios, “como una relación contractual en la que predomina el principio *intuitu personæ*”.

Ahora bien, para SÁNCHEZ PEDROCHE<sup>11</sup>, lo anterior desconoce la verdadera realidad económica de las sociedades profesionales, las cuales, en la práctica, ostentan una organización empresarial que va más allá de los meros conocimientos de los profesionales<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> En esta línea se pronuncia FALCÓN Y TELLA, R.” Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena fiscal*, núm.19, 2009, pág.11.

<sup>11</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. “La nota 1/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores”, *RCyT*, núm. 350, 2012, pág. 88.

<sup>12</sup> En esta línea, GARCÍA NOVOA, C. “Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios”, *Papers AEDAF*, núm.10, 2013, pág.33, pone de manifestó que, “puede presumirse que el profesional siempre ordena por cuenta propia medios de producción y, de hecho, cuando utilice locales, medios de producción, personal contratado, elementos informáticos o de transporte, habrá un fuerte indicio de que existe una relación laboral por cuenta ajena”.

### 3. LA TRIBUTACIÓN DEL SOCIO EN EL IRPF

Una vez analizada la regulación previa a la modificación introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014, se va a proceder a realizar el examen de la regulación actual, vigente desde el 1 de enero de 2015.

#### 3.1 Una cuestión previa: la calificación de los rendimientos obtenidos por los socios en el IRPF

Como bien es sabido, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014, vino a modificar el artículo 27 de la Ley de IRPF, introduciendo un nuevo párrafo en el apartado 1 del mencionado precepto.

Del literal, se entiende que, en el caso de que un socio persona física perciba rendimientos por parte de su sociedad por la realización de actividades profesionales enumeradas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, los rendimientos percibidos se calificarán como rendimientos de actividades económicas, siempre y cuando, el socio esté incluido en el RETA o en una mutualidad de previsión social alternativa.

Así, la actual Ley de IRPF viene a introducir un nuevo requisito a los hasta ahora existentes para la calificación de los rendimientos de las actividades profesionales; la inscripción del contribuyente en el RETA, o en una mutualidad que actúe como alternativa.

A estos efectos, autores como DE MIGUEL ARIAS defienden que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre de 2014, solo viene a regular de forma expresa el criterio seguido por la Administración tributaria en la Nota 1/2012<sup>13</sup>, pronunciándose en la misma línea CAAMAÑO ANIDO<sup>14</sup>.

Así, la Ley del IRPF viene a configurar como criterio para la calificación de los rendimientos obtenidos por el socio como rendimiento de actividades económicas, el específico régimen de la Seguridad Social, aportando así una seguridad jurídica a la controvertida calificación de tales rentas<sup>15</sup>.

Ahora bien, el citado precepto no agotaría todas las situaciones que pueden producirse en la práctica, de modo que, en estos supuestos habrá de analizarse al igual que se había

---

<sup>13</sup> DE MIGUEL ARIAS, S. “Aspectos problemáticos de la tributación de los profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad mercantil”, *RCyT*, núm. 382, 2014, pág.93.

<sup>14</sup> Para CAAMAÑO ANIDO, M. “Comentarios a la reforma del IRPF y del IS”, *RCyT*, núm. 380, 2014, pág. 94, “la reforma incorpora un nuevo concepto de rendimientos de actividades económicas coincidente con el ya plasmado en la citada Nota 1/2012”.

<sup>15</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La retribución de los socios como administradores”, *Revista española de Derecho financiero*, núm.162, 2014, pág.116, pone de relieve que, “el hecho de que un socio cotice en el régimen de autónomos no impide que pueda estar desempeñando una relación laboral a efectos mercantiles y tributarios”.

venido haciendo hasta la entrada en vigor de la mencionada reforma, la concurrencia de las notas características de la realización de un trabajo por cuenta propia o ajena<sup>16</sup>.

Asimismo, otra cuestión objeto de contradictorias opiniones, resulta en relación a la necesidad de que los tres requisitos regulados en el último párrafo del artículo 27.1 de la Ley de IRPF, deban cumplirse de forma acumulativa o, por el contrario, no sería este requisito indispensable para la aplicación del mencionado precepto.

Ahora bien, en caso de que se deba dar cumplimiento de forma acumulativa a los tres requisitos, se plantea la duda de qué ocurre, si alguno de estos se incumple, lo que puede llevar a entenderse que en este supuesto de incumpliendo ya no cabría la calificación como rendimientos procedentes de una actividad económica sino como rendimiento del trabajo.

A estos efectos, se pronuncia la DGT en la Consulta vinculante V1148/ 2015, de 13 de abril de 2015, en la cual, el consultante abogado y socio de una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto es la asesoría de empresas, y en la que el consultante presta servicios de abogacía, estando dado de alta en el RETA, somete a consulta la tributación en el IRPF por la retribución correspondiente a los servicios prestados por el consultante a la sociedad, teniendo en cuenta la nueva redacción dada al artículo 27 de la Ley de IRPF por la Ley 26/2014.

Ante dicha situación, la DGT da respuesta en los siguientes términos, cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquél a su sociedad, únicamente podrán calificarse en el IRPF como rendimientos de actividad económica si el consultante estuviera dado de alta en RETA, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo, al preverlo así el artículo 17.1 de la Ley IRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven del trabajo personal y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

En conclusión, la doctrina aplicada por la DGT defiende que, aunque se cumplan los requisitos referidos a la actividad, solo cabe la calificación de rendimientos de actividades económicas cuando el contribuyente este dado de alta en el RETA o mutualidad de previsión social alternativa, desprendiéndose así la necesidad de cumplimiento de los tres requisitos citados, en caso contrario la calificación de tales servicios deberá de ser la de rendimientos del trabajo<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Criterio defendido por DE MIGUEL ARIAS. S. “Aspectos problemáticos ...”, *cit.*, pág.95.

<sup>17</sup> En opinión de MAGRANER MORENO.J. “Calificación y cuantificación...”, *cit.*, pág.37, “esta calificación *ipso facto* como rendimiento del trabajo por no concurrir alguno de estos requisitos, no operaría

A efectos de analizar el alcance de este último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, se debe tenerse en cuenta que, el mismo no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios.

Siendo necesario, en dicha actividad, distinguir a efectos fiscales dos relaciones jurídicas, la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta de este último a integrar en su IRPF, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el IS<sup>18</sup>.

### **3.2 Análisis de los requisitos establecidos en el párrafo 3º del artículo 27.1 de la Ley del IRPF**

Una vez analizadas, desde un punto de vista general, las implicaciones de la actual regulación, vigente desde el 1 de enero de 2015 se va a proceder a realizar el análisis individual de cada uno de los tres requisitos que configura el apartado 3º del artículo 27.1 de la Ley de IRPF.

Como bien es sabido, la principal novedad introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, respecto al objeto que aquí nos ocupa, fue introducir la exigencia de que el socio-profesional se encuentre adscrito al RETA, o a una mutualidad de previsión social que actúa como alternativa al RETA, en definitiva, que esté dado de alta como autónomo, siendo determinante de cara a la calificación de renta como rendimientos de actividades económicas<sup>19</sup>.

Configurándose así un nuevo elemento que se suma a los dos previos a la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, entendiéndose a tales efectos, la necesidad de cumplimiento de forma acumulativa de los tres requisitos en los términos anteriormente expuestos.

Ahora bien, el análisis de este reciente requisito implica una interpretación multidisciplinar como consecuencia de la remisión expresa a la normativa laboral que hace el legislador para su concreta regulación, asimismo, son muchas las dudas que suscitan en relación a precisar cuándo y en qué circunstancias deberá estar incluido el

---

en todos los casos, piénsese en las prestaciones de servicios efectuadas por contribuyentes del IRPF a entidades en las que no tenga participación alguna. Para estos casos se seguirá aplicando el criterio general”.

<sup>18</sup> Doctrina de la DGT en sus Consultas vinculantes, V2027/2015, de 29 de junio de 2015, y de forma más reciente V2749-19, de 8 de octubre de 2019.

<sup>19</sup> Tal y como se desprende de la Consulta vinculante de la DGT V0834/2016, de 2 marzo de 2016, al considerar que, “en el presente caso, se cumple el requisito relativo a la actividad, por lo que en caso de cumplirse el requisito relativo a su inclusión por dichas actividades 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, las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas”.

socio profesional persona física en el RETA, ya que, de ello, resultará calificación de la renta percibida como rendimiento de actividad económica<sup>20</sup>.

Así, a fin de determinar la inclusión en el RETA en relación a las sociedades profesionales acogidas a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, es la propia norma en su Disposición Adicional Quinta, la que configura el Régimen de la Seguridad Social aplicable a los socios profesionales personas físicas.

A estos efectos, y por remisión a la Disposición adicional decimoctava del TRLGSS relativo al encuadramiento de los profesionales colegiados, se establece la afiliación obligatoria en el RETA o en una mutualidad de previsión social alternativa, para los casos en los que el desarrollo de la actividad profesional requiera colegiación, y ello con independencia del porcentaje de participación del socio o si este desempeña funciones de administración en la sociedad<sup>21</sup>.

En conclusión, en el caso de las sociedades profesionales acogidas a la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales, el encuadramiento en el RETA, viene determinado por la regulación específica en la propia LSP.

Ahora bien, cuestión menos sencilla de determinar implica el caso de que las sociedades que desarrollan actividades profesionales no estén acogidas a la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales, o se trate de una actividad profesional que no exija colegiación.

En estos supuestos, con el fin de abordar qué socios-profesionales se encuentran adscritos al RETA o, dicho de otro modo, dados de alta como “autónomos”, partimos del artículo 305 relativo al “Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos” del RDL 8/2015, de 30 de octubre, Ley General de la Seguridad Social<sup>22</sup>.

En función del cual, estarán obligatoriamente incluidas en este régimen las personas físicas mayores de dieciocho años que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una

---

<sup>20</sup> A estos efectos se pronuncia GARCÍA DÍEZ, C. “Sociedades civiles profesionales, ¿tributan en el impuesto sobre sociedades o los socios a través del régimen de atribución de rentas del IRPF?”, *RCYT*, núm. 424, 2018, pág. 93, quien defiende que, “el presente requisito a pesar de su aparente claridad, plantea problemas, pues efectúa una remisión a la normativa de la Seguridad Social y esta restringe la obligatoriedad del referido régimen a un círculo muy concreto de autónomos”.

<sup>21</sup> El fin último de las mutuas alternativas no es otro más que asegurar la cobertura de la Seguridad Social, así, por ejemplo, respecto a los profesionales de la abogacía, el interesado tiene la opción de permanecer en la Mutualidad o darse de alta en el RETA, opción vinculada a la obligatoriedad de figurar incorporado en uno u otro régimen, y sin que exista la prohibición de estar, simultáneamente, en los dos, si bien en este supuesto la pertenencia a la Mutualidad adquiere una modalidad de aseguramiento voluntario y complementario al sistema de la Seguridad Social, pronunciándose en esta línea el TS en la Sentencia de 2 de marzo de 2016, en la cual se refiere a la Mutualidad de la Abogacía como entidad «sustitutoria» a la inscripción en el RETA.

<sup>22</sup> Artículo el cual viene a sustituir a la Disposición adicional 27.<sup>a</sup> del RDL 1/1994, de 20 de junio.

actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena.

Asimismo, declara expresamente comprendidos en este régimen especial a quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella<sup>23</sup>.

Concretamente, el propio precepto precisa qué debe de entenderse por “control efectivo”, a estos efectos, se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social<sup>24</sup>, configurándose como una presunción *iuris et de iure*<sup>25</sup>.

En consecuencia, cuando una persona física ostenta como mínimo el 50% del capital social de una sociedad, y, asimismo, preste todo tipo de servicios para la misma, esto quiere decir no solo de servicios de gerencia y dirección o administración, obligatoriamente y de forma automática estará incluido en RETA, y las retribuciones que dicho socio perciba por los servicios prestados se calificaran, en sede del IRPF, como rendimientos de actividades económicas.

Asimismo, el presente precepto, recoge un conjunto de presunciones *iuris tantum*, en virtud de los cuales, pese a no cumplirse el porcentaje de participación mínimo en el capital social de la entidad, sí se dan las circunstancias en ellas contenidas, deberá considerarse que existe tal control efectivo de la sociedad y, por consiguiente, su inclusión obligatoria en el RETA, y, por tanto, la renta percibida por los socios se calificaría como rendimientos de actividades económicas<sup>26</sup>.

Ahora bien, para terminar de complicar la cuestión, el último párrafo del presente artículo, se trata de un párrafo de cierre, que permite dejar en manos de la Administración la

---

<sup>23</sup> En esta línea se pronuncian el TS en su sentencia de 24 de marzo de 2018, al poner de manifiesto que, la previsión normativa no contempla, en modo alguno, que la inclusión en el régimen de autónomos exija que el Consejero Delegado tenga que ser trabajador que preste otros servicios o desempeñe otras funciones en la empresa mercantil capitalista, es decir, que en este supuesto el encuadramiento en el régimen de autónomos no requiere la demostración de que la persona de que se trata lleva a cabo un trabajo real para la sociedad, sino que basta con que ejerza las funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

<sup>24</sup> Dicho porcentaje ya había sido apuntado por la Administración tributaria en su Nota número 1/12, como un criterio aplicable de forma genérica a los servicios prestados por los socios personas físicas a su sociedad, y que también venían aplicando los Tribunales, y que, a raíz de la modificación que está siendo analizada, pasó a recogerse en una norma de rango legal y se especificó de forma expresa que se trata de un criterio aplicable a los servicios profesionales.

<sup>25</sup> Opinión discrepante de MAGRANER MORENO, F.J. “Calificación y cuantificación...”, *cit.*, página 40, al entender que, “es posible que el socio profesional tenga una participación en la entidad (...) y que no deba incluirse en el RETA”.

<sup>26</sup> En opinión de FONT GORGORIO, P. “Consideraciones en torno a la norma específica de calificación del IRPF para servicios profesionales”, *Quincena fiscal*, núm.17,2016, página 101, “sin embargo, al tratarse de presunciones que admitirían prueba en contra, no es tan clara, ni objetiva, ni automática la calificación de la retribución como rendimiento de la actividad económica”.

decisión de si el socio profesional debe estar incluido o no en el RETA, en función de si se considera que éste dispone del control efectivo de la sociedad o no<sup>27</sup>.

Una vez analizado el nuevo requisito, se va a llevar a cabo el análisis de los dos requisitos existentes con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 26/2014, de 27 de noviembre, y los cuales mantienen su vigencia en los mismos términos.

En primer lugar, se exige la concurrencia de la figura del socio-profesional, es decir, que el socio que lleva a cabo la prestación de servicios a la entidad, debe participar en el capital de la misma.

Ahora bien, el precepto no especifica mayores precisiones a tales efectos. En esta línea, MAGRANER MORENO critica la necesidad de que son varias las cuestiones las que deben ser abordadas en relación a la participación del socio-profesional en la entidad.

A estos efectos, deben de ser abordadas cuestiones relativas a la delimita del tipo de entidades que pueden encontrarse incluidas en dicho precepto, así como precisar qué porcentaje mínimo de titularidad en el capital se debe de ostentar<sup>28</sup>.

En la misma línea de crítica entorno a la falta de regulación por el presente precepto, mayores problemas supone determinar desde cuándo se debe poseer dicha participación.

Cuestión a la que se plantea dos posibles opciones, por una parte, considerando que el IRPF es un impuesto periódico, el cumplimiento de esta circunstancia debería de valorarse en la fecha de devengo, siendo esta en base a la regla general dispuesta en el artículo 12.1 de la Ley IRPF, el 31 de diciembre de cada año.

Por otro lado, en base a la finalidad de la norma podría tenerse en cuenta la posesión de participación, al momento en el que presta efectivamente el servicio, siendo conscientes de la dificultad que entrañaría en aquellos casos en los que el servicio que se preste no sea de carácter puntual o específico o requiera de un periodo de tiempo más o menos extenso para su realización, puesto que en estos casos es difícil determinar el momento en que se da por prestado el servicio, pudiendo ser válidos varios criterios.

A estos efectos, y siguiendo la línea de crítica de MAGRANER MORENO, GARCÍA DÍEZ, reclama la necesidad de que el legislador precise en qué período debe de ostentarse dicha participación en aras de no incurrir en un conflicto interpretativo innecesario<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Opinión crítica en este aspecto de FONT GORGORÍO, P. “Consideraciones en torno a la norma...”, *cit.*, pág.102, para quien, “no sólo genera arbitrariedad e incertidumbre, sino que además se produce el nocivo efecto de que la calificación de los rendimientos percibidos por el socio quedaría también en manos de la Administración, pero no de la Administración tributaria, sino de la Administración de la Tesorería de la Seguridad Social”.

<sup>28</sup> A tales efectos, MAGRANER MORENO, F.J, “Calificación y cuantificación...”, *cit.*, páginas 16 y 17, al entender que, “sería relevante el término “capital”, puesto que resulta excluyente respecto de todas aquellas sociedades que no dispongan de capital social(...) así como, cualquier porcentaje o cuantía de participación en el capital por mínima que será suficiente para cumplir con este requisito”.

<sup>29</sup> GARCÍA DÍEZ.C. “Sociedades profesionales...”, *cit.*, pág.92.

Por otro lado, continuando con el presente cometido de analizar los dos requisitos existentes, en segundo lugar, la exigencia de que la actividad desarrollada por la entidad y por el socio profesional tenga la condición de “profesional”, es decir, que se trate de una actividad incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE<sup>30</sup>.

A estos efectos, la DGT viene a aclarar de forma reiterada en sus Consultas vinculantes, la necesidad de que la actividad profesional en cuestión se lleve a cabo tanto por el socio como por la propia entidad, tal y como, se desprende de la Consulta Vinculante V0356-19, de 19 de febrero de 2019, a tenor de la cual:-“(…) debe tenerse en cuenta que el mismo párrafo tercero del artículo 27.1 Ley de IRPF, (…) se exige que la actividad realizada este incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, requisito que debe de exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad”.

Es un hecho constatado por la doctrina y que se viene prolongando en el tiempo que no existe una definición unitaria y general en el ordenamiento tributario del concepto de “actividad profesional”, tal y como defiende TEJERIZO LÓPEZ<sup>31</sup>.

En consecuencia, a efectos fiscales de aplicación del presente párrafo tercero del artículo 27.1, se ha delimitado el concepto de actividades profesionales acudiendo al criterio tradicional de relación con las actividades económicas contenidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

Ahora bien, cierto es que ello no obsta para poder afirmar que una sociedad matriculada en la Sección 1ª de las Tarifas del IAE realice una actividad de carácter profesional<sup>32</sup>.

En esta línea es crítica RUIBAL PEREIRA, puesto que se entiende que si una actividad contenida en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, por el hecho de que sea desarrollada por una persona jurídica, pasa a incluirse en la sección 1º de las Tarifas del IAE, calificándose en este caso como actividad empresarial<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Criterio reconocido por la DGT en la Consulta vinculante V2027/2015, de 29 de junio, al pronunciar que, “(…) debe tenerse en cuenta, que el mismo párrafo tercero del artículo 27.1 Ley IRPF no se refiere a las actividades que pueda realizar el socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades realizadas a favor de la sociedad prestadas por la sociedad por medio de sus socios”.

<sup>31</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. “Prólogo” en *El concepto jurídico tributario de profesional*, Tejerizo (Dir.), Universidad de Valladolid, 1981.

<sup>32</sup> Criterio refrendado por la DGT en sus Consultas vinculantes, a tales efectos, la Consulta V1191-12, de 31 de mayo de 2012, al afirmar que “la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad, y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad (…), esté matriculada en la Sección Primera de las Tarifas de dicho Impuesto”.

<sup>33</sup> Para RUIBAL PEREIRA, L. “*La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002, página 42, “cabe afirmar que el criterio de inclusión en una u otra Sección de las Tarifas del IAE debe entenderse como un criterio meramente subjetivo que depende únicamente del sujeto concreto que realiza la actividad y que no considera la naturaleza de la misma”.

#### **4. PROBLEMÁTICA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES PROFESIONALES**

El régimen de tributación de las sociedades que desarrollan una actividad profesional es objeto de numerosas e importantes regularizaciones por parte de la Administración tributaria, estas regularizaciones, en su mayoría, encierran una discrepancia en cuanto al régimen de tributación aplicable en función del tipo de entidad jurídica elegida para el ejercicio de la actividad profesional, incidiendo en mayor medida en la tributación de las sociedades civiles profesionales, poniendo así de manifiesto, una situación de inseguridad jurídica en la tributación de estas sociedades como contribuyentes, que impide a los profesionales que optan por ejercer su actividad a través de una sociedad saber con certeza y seguridad cuál va a ser su régimen de tributación.

A estos efectos, la tributación del beneficio derivado del ejercicio de la actividad que puede mantenerse en la sociedad, y aquel otro que debe de trasladarse a los socios para su tributación a efectos del IRPF por los servicios profesionales prestados a la entidad, así como, la valoración, y sujeción o no a IVA de tales servicios, se convierten en los aspectos más problemáticos de la tributación de las sociedades profesionales.

En línea crítica, ARGENTE ÁLVAREZ reclama la necesidad de unas reglas claras en relación a la tributación de este tipo de entidades para que la seguridad jurídica prevalezca sobre la actual situación de indefinición y, en muchos casos, de indefensión a causa de la interpretación de la regulación vigente<sup>34</sup>.

##### **4.1 Repercusión del tipo de entidad jurídica construida para ejercer la actividad profesional**

Como es de sobra conocido, el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad, implica la necesidad de elegir el tipo de entidad jurídica por el que se opta para tal fin.

A tal efecto, el desempeño de una actividad profesional a través de una entidad jurídica mercantil o una sociedad civil, implica una decisión que entraña una indudable trascendencia de cara al régimen de tributación aplicable a la misma como sujeto pasivo, y, tal y como se ya ha sido apuntado, constituye uno de los principales problemas de tributación de las sociedades profesionales.

Desde el punto de vista fiscal, la opción por cualquiera de las formas mercantiles reguladas en nuestro ordenamiento jurídico implica, en todo caso, su tributación como contribuyente del IS, criterio aplicado por el TSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso Administrativo) en la Sentencia de 26 de enero de 2015, donde se indica que las “Sociedades para facturar los servicios profesionales prestados por personas físicas, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia puede constituir una Sociedad

---

<sup>34</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, J. “Problemática de la tributación...”, *cit.*, pág. 3.

Mercantil, lo que implica que tributará por el Impuesto de Sociedades y no por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)”.

Ahora bien, en el supuesto de ejercer la actividad profesional a través de una sociedad civil, la vigente regulación del contribuyente en la Ley del IS, plantea cierta incertidumbre interpretativa en relación al tratamiento de este tipo de entidades como sujeto pasivo.

La sujeción al IS no es una opción de los obligados tributarios, en base al artículo 7.1 a) de la Ley de IS, las personas jurídicas tributarán obligatoriamente en dicho impuesto salvo una única excepción, las sociedades civiles que no tienen objeto mercantil, que necesariamente se encuentran sometidas al régimen de atribución de rentas del IRPF<sup>35</sup>.

A tales efectos, y para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, a consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del IS, las sociedades civiles con personalidad jurídica propia y objeto mercantil tienen la consideración de contribuyentes del IS, por ende, someterán su beneficio a tributación en sede de dicho tributo<sup>36</sup>.

A tenor de las Instrucciones de la AEAT en relación con las sociedades civiles con objeto mercantil como contribuyentes del IS, de 23 de diciembre de 2015, parece configurar la sujeción al IS de las sociedades civiles con objeto mercantil, como una opción en manos del propio obligado tributario<sup>37</sup>.

Por consiguiente, el problema se traslada a la delimitación del objeto mercantil de la sociedad civil.

A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil, la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán por tanto excluidas de ser contribuyentes del IS, las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil<sup>38</sup>.

De este modo, una sociedad que ejerce una actividad profesional, al no ostentar objeto mercantil, no tendría la consideración de contribuyente del IS y tributará en el régimen de atribución de rentas en sede del IRPF.

---

<sup>35</sup> En opinión de GARCÍA DÍEZ, C. “Sociedades civiles profesionales...”, *cit.*, pág.75, “de esta manera el principio general de sujeción a este tributo se encuentra en la personalidad jurídica de los entes colectivos”.

<sup>36</sup> Criterio defendido por la DGT en la Consulta Vinculante V2730/2017, de 25 de octubre de 2017, en relación con el régimen de tributación de una sociedad civil dedicada a la actividad de academia de idiomas.

<sup>37</sup> En línea crítica GARCÍA DÍEZ, C. “Sociedades civiles profesionales...”, *cit.*, pág. 75, al considerar que, “es resultado de la incertidumbre que la excepción del 7. 1ª) de la LIS ha creado y que no es otra que la construcción a contrario sensu de un nuevo contribuyente en el impuesto de sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil”.

<sup>38</sup> Consulta vinculante de la DGT V3968/2015, de 14 de diciembre de 2015.

Ahora bien, debe matizarse la postura que mantiene la DGT, en cuanto a la consideración de una actividad profesional con objeto mercantil o no, a la hora de determinar si una sociedad civil debe tributar como contribuyente del IS o en el referido régimen de atribución de rentas.

A estos efectos, según el criterio ratificado por la DGT se entenderá como carácter profesional exclusivamente las actividades desarrolladas por las sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales.

Criterio aplicado en su Consulta V2814-16 de 21 de junio de 2016, donde se pone de relieve que, “(...) en la medida en que la entidad esté constituida de acuerdo con la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, queda excluida del ámbito mercantil y no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. En consecuencia, después del 1 de enero de 2016 seguirá tributando como entidad en atribución de rentas”<sup>39</sup>.

Es decir, tendrán objeto mercantil y por tanto serán contribuyentes del IS las sociedades civiles, excepto las acogidas a la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, las cuales tributarán en el régimen de atribución de rentas, aun cuando la actividad desarrollada por la sociedad en uno y otro caso sea la misma. Opinión esta criticada por ARGENTE ÁLVAREZ <sup>40</sup>.

En conclusión, podemos afirmar que la entidad jurídica elegida para el desempeño de una actividad de carácter profesional, determina el régimen de tributación de la misma, quedando configurada en los siguientes términos.

En caso de optar por una sociedad mercantil, siempre será contribuyente del IS, asimismo, tendrán dicha consideración, las sociedades civiles no constituidas de acuerdo con la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, por el contrario, las sociedades civiles construidas al amparo de la mencionada ley, tributarán como contribuyentes en el régimen de atribución de rentas en el IRPF.

---

<sup>39</sup> En la misma línea se pronuncia la DGT en la Consulta vinculante V2222-16, de 23 de mayo de 2015, en función de la cual, la entidad consultante, siendo esta, una sociedad civil profesional cuyos socios trabajadores figuran como abogados, consulta su régimen de tributación a partir del 1 de enero de 2016. Y en la cual, la DGT se pronuncia en los siguientes términos, la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad de carácter profesional excluida del ámbito mercantil, al estar sometida a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales. Por tanto, no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades al no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.

<sup>40</sup> Así, para ARGENTE ÁLVAREZ, J. “Problemática de la tributación...”, *cit.*, pág. 3, al pronunciarse en los siguientes términos, “se echa en falta, en numerosas consultas de la DGT que abordan esta cuestión el argumento jurídico que lleve a concluir que, la consideración o no de una actividad profesional como mercantil o no, dependa exclusivamente de que la entidad que la desarrolla aplique o no la Ley 2/2007, sobre todo si tenemos en cuenta que lo que encaja o no en el concepto de objeto mercantil, es la actividad que la desarrolla y no la entidad que la desarrolla”.

## 5. VALORACIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR EL SOCIO A LA SOCIEDAD

Como bien es sabido, lo que caracteriza a las sociedades profesionales es que los servicios profesionales que constituyen su objeto, son prestados a través de los socios de la propia entidad, recibiendo como contraprestación una retribución cuya valoración constituye uno de los problemas principales en relación a la tributación de las sociedades profesionales, tal y como, ya ha sido apuntado.

Desde el punto de vista fiscal, la problemática viene asociada a la obligación que impone la propia Ley del IRPF en su artículo 41, de valorar a valor de mercado las operaciones vinculadas en los términos previstos, actualmente, en el artículo 18 de la Ley del IS.

Hasta los períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2015, la vinculación en operaciones realizadas entre un socio y su sociedad se definía con participaciones iguales o superiores al 5%, provocando así, que en la mayoría de las sociedades profesionales las operaciones realizadas entre la sociedad y sus socios se calificaran como operaciones vinculadas, y, en consecuencia, que se aplicaran los efectos del régimen de operaciones vinculadas.

Ahora bien, en relación a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, como resultado de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, la vinculación en operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios surge con respecto a participaciones iguales o superiores al 25%, lo que viene a suponer, una importante reducción de los supuestos en los que resulte aplicable el citado régimen.

A estos efectos, la nueva Ley del IS, en concreto en el apartado 6 del artículo 18, viene a regular, una regla específica en relación a las operaciones vinculadas consistentes en prestaciones de servicios por un socio profesional, solucionándose así, las críticas doctrinales efectuadas acerca de la falta de rango legal de la referida regla<sup>41</sup>.

Dicho precepto viene a señalar que, en caso de realizar una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada el contribuyente podrá considerar que el valor convenido corresponde con el valor de mercado, detallándose en el mismo los presupuestos para la aplicación de esta presunción.

Por su parte, en connotación negativa, el presente precepto no será de aplicación en relación a servicios distintos a aquellos que constituyen el objeto de la sociedad, asimismo, tampoco resultará su aplicación en relación a la actividad que desarrolle una

---

<sup>41</sup> A tales efectos, FALCON Y TELLA, R. “Las sociedades profesionales(I); aplicación del régimen de operaciones vinculadas”, *Quincena fiscal*, núm.18, 2015, pág. 10, ha señalado que, “el rango reglamentario resulta claramente insuficiente pues se veían afectadas leyes procesales sobre la carga de la prueba y se incidía, además, en la determinación de la renta”.

persona jurídica vinculada, en consecuencia, en estos supuestos se aplicará el régimen general de operaciones vinculadas<sup>42</sup>.

En definitiva, con carácter general la nueva Ley de IS, además de la ampliación del mencionado perímetro de vinculación del 5% al 25% en la participación del socio en la entidad, prevista en el apartado 2 del artículo 18, establece de forma expresa en su apartado b), la no aplicación de estas reglas sobre las retribuciones correspondientes del ejercicio de las funciones de los administradores<sup>43</sup>.

Asimismo, destaca la flexibilización de los métodos para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, prevista en el apartado 4 del presente artículo, al dejar de existir orden de prelación, así como, permitir la aplicación de cualquier otro método y técnica de valoración aceptados que respeten el principio de libre competencia.

En último lugar, destaca la simplificación de la exigencia de la documentación, prevista en el apartado 3 del mencionado artículo, a estos efectos, la obligación de documentación ha de regularse de forma reglamentaria en conformidad con los principios de proporcionalidad y suficiencia.

Como ya ha sido apuntado, en el artículo 18.6 de la Ley de IS se constituye lo que coloquialmente se conoce como “puerto seguro”, en definitiva, se trata de una norma que garantiza al contribuyente una total y absoluta seguridad, en base a la cual, la valoración pactada por entre la sociedad y el socio por los servicios prestados por éste, no puede ser cuestionada por la Administración tributaria, en definitiva, se establece una presunción que implica que el valor convenido coincide con el valor de mercado<sup>44</sup>.

Ahora bien, cuando estamos ante una operación vinculada conforme a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley del IS, pero no se cumplen los requisitos previstos en el citado apartado 6, o bien, el contribuyente opta por no acogerse a él, a estos efectos cabe tener en cuenta que, acogerse al mismo tiene carácter voluntario.

A efectos de valoración de los servicios profesionales, la sociedad y el socio tendrán que acreditar que el valor pactado se corresponde con el valor de mercado, usando para tal cometido alguno de los métodos de valoración previstos a tal efecto en el apartado 4 del presente artículo 18 de la Ley de IS.

Esta valoración de servicios profesionales, tal y como, defiende ARGENTE ÁLVAREZ, entraña una importante complejidad, ya no solo únicamente en el contribuyente siendo este el que en primer lugar tiene que proceder a la misma, sino también para la propia

---

<sup>42</sup> Criterio aplicado por la DGT en la Consulta vinculante V2159/2011, de 20 de septiembre de 2011.

<sup>43</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. “Comentarios a la reforma del IRF...”, *cit.*, pág. 70, considera que, “esta modificación provoca inseguridad jurídica en relación con la deducción fiscal de la retribución de los administradores”.

<sup>44</sup> El TS en la Sentencia de 13 de octubre de 2010 (Sala de lo Contencioso Administrativo) considera que, “no nos encontramos ante una “presunción iuris et de iure”, al ser su aplicación de carácter optativo por el obligado tributario”.

administración tributaria, debido a la necesidad de determinar la contribución del socio y de la sociedad a la obtención del beneficio que deriva del ejercicio de la actividad profesional<sup>45</sup>.

A tales efectos, se ha pronunciado el TEAC, a través de la Resolución de 2 de marzo de 2016, admitiendo la posibilidad del deber de atribuir sin más el 100% de los beneficios obtenidos por la sociedad al socio.

Ahora bien, en el supuesto concreto de las sociedades profesionales, los servicios en los que interviene el socio profesional resultan esenciales como consecuencia del carácter personalísimos de los servicios, por ello, se debe atribuir al socio la totalidad del beneficio obtenido por los mismos.

Siempre y cuando, no se acredite que los elementos personales y materiales aportados por la sociedad son relevantes, o que, el socio profesional no ha participado en la prestación de los mismos, puesto que, en este caso, no procederá imputar beneficio al socio profesional.

Opinión discordante en relación a la línea de pronunciamiento expuesta, viene de la mano de ARGENTE ÁLVAREZ, que en línea crítica defiende que, dichos pronunciamientos analizan casos muy particulares, en los que por el tipo de actividad profesional realizada, la aportación de los medios personales y materiales de la sociedad resulta prácticamente irrelevantes, lo que lleva tanto a la AN como al TEAC a concluir que, la aplicación del método elegido para la valoración de precio libre comparable lleva a que el valor del servicios prestado por el socio a la sociedad sea idéntico al valor del servicios prestado a terceros<sup>46</sup>.

---

<sup>45</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, J. “Problemática de la tributación ...”, *cit.*, pág.15.

<sup>46</sup> Sentencia de la AN de 9 de febrero de 2017, en la cual, la AN se pronuncia en parte en la misma línea que el TEAC, al admitir dicho criterio solo en el caso de que estemos ante servicios de carácter personalísimo.

## **6. LA SUJECCIÓN A IVA DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR LOS SOCIOS PROFESIONALES**

Con carácter previo, la realización de una actividad que origina rendimientos los cuales son calificados a efectos de IRPF como rendimiento de actividades económicas, conlleva la sujeción a IVA de la entrega de bienes o prestaciones de servicios propias de esa actividad, sin perjuicio de la posible aplicación de algunos de los supuestos de exención previstos en la propia normativa del IVA.

A estos efectos, las primeras consultas de la DGT que abordaron la problemática de la calificación de los rendimientos obtenidos por los socios de una sociedad profesional, llegaban a la conclusión, de que tales rendimientos debían calificarse como rendimientos de actividades económicas, así como, la sujeción a IVA de los mismos<sup>47</sup>.

Ahora bien, tras la analizada modificación del artículo 27 de la Ley de IRPF, la cual aclaró, los supuestos en los que los rendimientos se califican como rendimientos de actividades económicas, surge de nuevo, la incertidumbre sobre sí en tales supuestos los servicios prestados por los socios a la sociedad iban a estar en todo caso sujetos a IVA.

Con el fin de dar solución a esta cuestión, de nuevo destacamos la labor de la DGT, al fijar los criterios en función de los cuales, los servicios prestados por el socio a su sociedad están sujetos a IVA<sup>48</sup>.

A estos efectos, la DGT parte del análisis individual de la procedencia o no, en cada supuesto concreto, de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 9.1 y 10 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común de IVA.

Del literal de los citados artículos, se configura la necesidad de analizar, con carácter previo, si los activos principales para el desarrollo de la actividad son de titularidad de la sociedad, puesto que, en este caso, los servicios prestados por los socios no se encontrarán sujetos a IVA.

Ahora bien, en el particular supuesto de las sociedades profesionales, teniendo en cuenta que, el elemento esencial de la prestación de los servicios lo constituye la capacitación del profesional, autores como ARGENTE ÁLVAREZ, consideran que, el activo principal para el desarrollo de la actividad no es de titularidad de la sociedad sino del socio<sup>49</sup>.

A estos efectos, cuando los activos necesarios para el desarrollo de la actividad no son de titularidad de la sociedad, para determinar si los servicios prestados por el socio se

---

<sup>47</sup> A tales efectos, destacan las Consultas vinculantes de la DGT V1492-08, de 18 de septiembre de 2008, y V0179-09, de 2 de febrero de 2009.

<sup>48</sup> Criterios esbozados en las Consultas vinculantes de la DGT V1147-15 y V1146-15, ambas de 15 de abril de 2015.

<sup>49</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, J. “Problemática de la tributación...”, *cit.*, pág. 7.

encuentran o no sujetos a IVA, debemos analizar si conforme a lo dispuesto en la citada Directiva Comunitaria, existe o no, ejercicio independiente de la actividad<sup>50</sup>.

A tenor de las numerosas consultas dictadas por la DGT en su labor de fijar cuándo los socios de una sociedad profesional son sujetos pasivos de IVA, se puede concluir que, no existe ejercicio independiente, y, en consecuencia, los servicios prestados por el socio no estarán sujetos a IVA cuando concurren los siguientes requisitos.

En primer lugar, se ha de atender a la integración o no del socio en la organización de la sociedad en relación a los aspectos esenciales para el desarrollo de los servicios, a estos efectos, el socio debe de someterse a la organización de la sociedad.

En el aspecto retributivo, habrá que atender a sí el socio soporta o no el riesgo económico de la actividad, lo cual, puede determinarse de la contraprestación que recibe, atendiendo, por ejemplo, a que esta no se fije de manera significativa en función de los resultados de la actividad, siendo necesario en este caso que el riesgo de la actividad lo soporte la sociedad.

Y en último lugar, habrá que tener en cuenta, sobre quién recae la responsabilidad contractual frente al cliente, a estos efectos, la responsabilidad derivada del ejercicio de la actividad frente a terceros, debe corresponder a la sociedad y no al socio<sup>51</sup>.

Ahora bien, en relación al cumplimiento de este último requisito, no se configura como determinante para excluir la sujeción de la prestación de los citados servicios a IVA, en conformidad con la doctrina del TJUE<sup>52</sup>.

A los presentes efectos, resulta pertinente mencionar la Consulta vinculante de la DGT V1148-15, de 13 de marzo de 2015, en la cual, se lleva a cabo el análisis de varias sentencias comunitarias del TJUE, en concreto, y a tales efectos, nos centramos en la Sentencia de 18 de octubre de 2007, correspondiente al asunto C-355/06, teniendo por objeto, abordar la problemática sobre la consideración de sujeto pasivo del IVA de aquellas personas físicas que prestan servicios a entidades de las que son socios o

---

<sup>50</sup> Constituyéndose así, el requisito esencial para determinar la sujeción a IVA de los servicios prestados por los socios cuando los activos necesarios no son de titularidad de la sociedad, tal y como, se desprende de la Consulta vinculante de la DGT V2749-19, de 8 de octubre de 2019, al mencionar que, “el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica”.

<sup>51</sup> Doctrina aplicada de forma reiterada por la DGT en sus Consultas vinculantes, a tales efectos, la Consulta V2736-16, de 15 de junio de 2016, en virtud de la cual se reitera que, en estos supuestos en los que el factor humano constituye un medio de producción muy importante, habrá de analizarse caso por caso, la concurrencia de las circunstancias expuestas a la hora de determinar si el socio es sujeto pasivo del IVA, es decir, si su relación debe ser calificada como laboral, con sometimiento a la organización empresarial, con una retribución independiente de sus resultados profesionales y sin responsabilidad directa frente a los clientes por el desempeño de sus funciones.

<sup>52</sup> A estos efectos se pronuncia la Consulta vinculante de la DGT, V0451-17, de 20 de febrero de 2017, “finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el TJUE en el asunto C-235/85, el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia”.

partícipes. Y en relación a la cual, se llega a la conclusión de que, difícilmente vamos a encontrar supuestos en los que tales servicios se encuentran sujetos a IVA<sup>53</sup>.

En el caso particular de nuestro ordenamiento jurídico, con razón de obtener la seguridad jurídica en cuanto a la valoración de los servicios acogiendo al previamente analizado “puerto seguro”, en conformidad con el artículo 18.6 de la Ley de IS, a tales efectos, se incumplirá el requisito relativo a la retribución, conforme al cual, esta no tiene que ser fijada de manera significativa en función de los resultados de la actividad, lo que implicara la sujeción a IVA de tales servicios<sup>54</sup>.

Por otro lado, la Administración tributaria se pronunció a través de la Nota de fecha de 10 febrero de 2015, la cual lleva por título, “Incidencia en el IVA de la calificación de los rendimientos obtenidos por socios profesionales como procedentes de actividad económica introducida en el artículo 27.1 por la ley 26/2014”.

En la presente Nota se alude al hecho de que el concepto de empresario o profesional es un concepto armonizado a nivel europeo a efectos del IVA, por lo que, el tratamiento fiscal nacional de los ingresos percibidos por el contribuyente no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006<sup>55</sup>.

A estos efectos, para determinar la sujeción o no al IVA de los servicios profesionales prestados por el socio, de nuevo, lo relevante es analizar, el carácter independiente con el que se lleva a cabo la prestación de servicios, y determinar, si los servicios son prestados por cuenta propia, o en el marco de una relación laboral en cuyo caso no estarían sujetos al IVA. Y ello, con independencia de la inclusión en el RETA y de la calificación en sede del IRPF de las rentas percibidas por el socio.

Ahora bien, uno de los principales objetivos a nivel europeo, es armonizar los ordenamientos tributarios internos, es decir, asegurar que los conceptos no tributarios utilizados en las normativas reguladoras de los distintos tributos se interpreten de forma uniforme, siendo este un criterio defendido por autores como MATA SIERRA<sup>56</sup>, y CARRASCO PARRILLA<sup>57</sup>.

---

<sup>53</sup> Llegando el Tribunal a la siguiente conclusión, “(...) una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva”.

<sup>54</sup> Criterio defendido por ARGENTE ÁLVAREZ, J. “Problemática de la tributación ...”, *cit.*, pág. 8.

<sup>55</sup> Para FONT GORGORIO, P. “Consideraciones en torno a la norma específica...”, *cit.*, página 107, crítica en relación a la referida nota que, “resulta más que cuestionable, dado que contempla una clara incongruencia interna del ordenamiento tributario y una falta de coordinación en el ámbito de la tributación directa y tributación indirecta en la aplicación de conceptos idénticos, definidos, en ambos ámbitos, a partir de los mismos criterios”.

<sup>56</sup> MATA SIERRA, M.T. *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, lex nova, Valladolid, 1993 pág. 30. Y más recientemente, “La armonización de los impuestos especiales”, *Revista Jurídica de la Universidad de León*, núm. 5, 2018, págs. 41-64.

<sup>57</sup> CARRASCO PARRILLA, P.J. “La armonización fiscal en la UE”, *Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría*, núm.28, 2006, págs. 121-150.

A efectos del presente supuesto, la armonización tiene lugar en relación al concepto de ordenación por cuenta propia, con el cometido de que se entienda de forma unitaria a efectos del IVA, y del IRPF<sup>58</sup>.

En línea crítica con la doctrina esbozada a razón de la referida Nota, destaca FONT GORGORIÓ, en relación a la necesidad de analizar la existencia de ordenación por cuenta propia tanto a efectos de aplicación del IVA, como del IRPF, aplicándose de forma unitaria dicho concepto.

Puesto que, con independencia de la inclusión en el RETA, en sede de aplicación del IVA, se prevé que pueda no haber ordenación propia en la prestación de los servicios profesionales por parte del socio profesional, de modo que, lo coherente en el IRPF sería prever que pese a la inclusión en el RETA pudiera suceder lo mismo, lo cual debería implicar la calificación de las rentas percibidas por los servicios prestados, como rendimientos de trabajo, y no, como rendimientos de actividades económicas<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> A estos efectos, la citada Nota con fecha 10 febrero de 2015, identifica dicho concepto con el ejercicio de la actividad de forma independiente, entendiéndose que esta se ejerce de tal forma cuando el ejercicio no viene presidido por las notas de subordinación y dependencia.

<sup>59</sup> FONT GORGORIÓ, P. “Consideraciones en torno a la norma ..”, *cit.*, página 107, critica a estos efectos, que, “la interpretación que sería coherente a efectos del IVA, sería contrario al párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, poniendo de manifiesto que la previsión del artículo 27.1 del LIRPF no arrojaría ninguna luz en materia de calificación de rendimientos obtenidos por la prestación de servicios profesionales por parte del socio profesional persona física a su sociedad, sino que dicho párrafo no tendría efecto alguno”.

## 7. CONCLUSIONES

A raíz del análisis efectuado en relación a la problemática a efectos tributarios de la calificación y valoración de los servicios prestados por el socio profesional a su sociedad, así como, en relación al régimen de tributación al que queda sometida la propia sociedad profesional, se puede concluir lo siguiente:

1. Dicho ámbito se constituye como un complejo entramado normativo.

La tributación de las sociedades profesionales, asimismo, la calificación y valoración de los servicios prestados por el socio profesional, se configura como un ámbito multidisciplinar, a consecuencia del resultado de la labor de regulación normativa llevada a cabo por el legislador, el cual opta por la técnica de remisión expresa a otros ámbitos normativos, distintos al ordenamiento jurídico tributario, en especial, al ordenamiento jurídico laboral, con el fin de configurar el régimen de tributación de este tipo de entidades, así como, de los servicios prestados por sus socios,

A tales efectos, y teniendo en cuenta que este es un aspecto estrictamente perteneciente al ámbito tributario, como consecuencia de las citadas remisiones se suscitan nuevas controversias que se encapan del ámbito fiscal, provocando la imposibilidad de que puedan ser abordadas desde este ámbito, creado así una mayor complejidad a la presente situación analizada.

2. La falta de un concepto unitario a efectos tributarios de “sociedad profesional”.

Teniendo en cuenta que cuando nos referimos a una sociedad profesional en el ámbito fiscal, no existe un concepto de la misma en todo el ordenamiento tributario español.

Lo que supone la necesidad de que cada normativa reguladora de los diferentes tributos de nuestro ordenamiento tributario, configure un concepto individual de lo que se entiende por sociedad profesional, únicamente a efectos de aplicación en el ámbito de dicho tributo en cuestión.

A tales efectos, la ausencia de una definición unitaria a efectos tributarios, complica de forma innecesaria la tributación de las sociedades profesionales, puesto que, cuyo régimen se configura con la aplicación de diferentes tributos, en especial la aplicación de las normativas reguladoras del IRPF e IS, cuya definición de sociedad profesional difiere a efectos de aplicación entre ambas normativas.

3. La problemática en torno a la delimitación de actividad profesional.

De nuevo, la ausencia de un concepto, en este caso, que defina qué es lo que se entiende por actividades profesionales en el ámbito tributario, aporta a tal situación complejidad e incertidumbre.

A tales efectos, y existiendo varios criterios para dar solución a esta delimitación, se reclama la necesidad de un criterio unitario que reduzca la complejidad a la hora de

determinar cuándo estamos ante una actividad profesional, puesto que de ello se determinará el régimen de tributación de la sociedad profesional.

4. La falta de seguridad jurídica a efectos de tributación, como resultado de la ausencia de una normativa precisa.

A tales efectos, se viene reclamando la necesidad de unas reglas claras y precisas que configuren un régimen de tributación seguro, el cual aporte a los profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad profesional, saber con certeza y seguridad el régimen de tributario bajo el cual quedan sometidos.

Asimismo, dicha reclamación se suscita respecto a la necesidad de una clara normativa que contribuya a una definición precisa de lo que debe entenderse por actividades económicas, puesto que, el principal problema suscitado a tales efectos, tiene su origen en la ausencia una ley reguladora que califique de forma clara y precisa tales rendimientos.

5. Propuesta de armonización a nivel comunitario de los ordenamientos tributarios internos.

Desde los sectores más críticos se promueve la necesidad de apostar por la armonizar a nivel de la UE de los ordenamientos tributarios internos, con el fin, de aportar una definición unitaria de aquellos conceptos no tributarios, los cuales no caben ser abordados desde al ámbito fiscal.

A estos efectos, no hay duda alguna de que dicha armonización resolvería las lagunas jurídicas derivadas de la falta de uniformidad de los conceptos aplicables dentro del ordenamiento tributario español, aspecto especialmente criticado como se ha venido haciendo referencia en la tributación de las sociedades profesionales, así como, en relación a la calificación y valoración de los servicios prestados por el socio a su sociedad.

Por ello, optar por la citada armonización podría dar luz a la hora de abordar y resolver las controversias suscitadas en torno a la problemática analizada en el presente trabajo.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

- ARGENTE ÁLVAREZ, J. “Problemática de la tributación de las sociedades profesionales”, *Carta Tributaria*, núm.33, 2017.
- CAAMAÑO ANIDO, M. “Comentarios a la reforma del IRPF y el IS”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 380, 2014.
- CAMACHO RUBIO, J. “La prestación de servicios del socio a la sociedad: una nueva manera de complicar las cosas”, *Quincena fiscal*, núm. 7, 2016.
- CARRASCO PARRILLA, P.J. “La armonización fiscal en la UE”, *Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría*, núm.28, 2006.
- DE MIGUEL ARIAS, S. “Aspectos problemáticos de la tributación de los profesionales que desarrollan su actividad a través de una sociedad mercantil”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm.382, 2014.
- GARCÍA DÍEZ, C. “Sociedades civiles profesionales, ¿tributan en el impuesto sobre sociedades o los socios a través del régimen de atribución de rentas en el IRPF?”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm.424, 2018.
- GARCÍA NOVOA, C. “Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios”, *Papers AEDAF*, núm.10, 2013.
- NAVARRO EGEA, M. “Aspectos fiscales de las sociedades profesionales”, en Sánchez Ruíz (coord.), *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la ley 2/2007, de 15 marzo*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2012.
- MAGRANER MORENO, F, J. “Calificación y cuantificación de las prestaciones de servicios efectuadas por los socios profesionales en el IRPF”, *Quincena Fiscal*, núm.21, 2015.
- MATA SIERRA, M.T. “La armonización fiscal en la Comunidad Europea”, *lex nova*, 1993.
- MATA SIERRA, M.T. “La armonización de los impuestos especiales”, *Revista Jurídica de la Universidad de León*, núm. 5, 2018.
- MENÉNDEZ MORENO, A. “Prólogo” en *El concepto jurídico tributario de profesional*, Tejerizo (Dir.), Universidad de Valladolid,1981.
- FALCÓN Y TELLA, R. “Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas”, *Quincena fiscal*, núm.18, 2009.
- FALCÓN Y TELLA, R. “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena fiscal*, núm.19, 2009.

- FONT GORGORIÓ, P. “Consideraciones en torno a la norma específica de calificación del IRPF para servicios profesionales” *Quincena fiscal*, núm.17, 2018.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La retribución de los socios como administradores o trabajadores”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.162, 2014.
- RUIBAL PEREIRA, L. “La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales”, *Quincena Fiscal*, núm.17, 2002.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. “La Nota 2/2012 de la AEAT y los socios-trabajadores”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 350, 2012.