



Colegio
Graduados Sociales
Granada

JORNADA :

TRATAMIENTO FISCAL DE SOCIOS
DE ENTIDADES MERCANTILES

PONENTE: D. Javier Argente Alvarez

NOTA: La presente Guía ha sido elaborada por el ponente, con el objeto de facilitar el seguimiento de la Sesión. Algunos de los comentarios han sido extraídos de la obra CISSonline y de la edición impresa TODO Fiscal, editadas por el Grupo Wolters Kluwer de la que el ponente es coautor.

RELACIONES SOCIOS-SOCIEDAD

1.- CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE EL ALCANCE DE LA NOTA Nº 1/12

- Queda limitada al ámbito del IRPF
- Se centra en el tratamiento fiscal de las relaciones que por servicios de gerencia y profesionales se producen entre los socios de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada y éstas.
- No existe una identidad entre el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF y el concepto de relación laboral propio del derecho laboral.
- Es necesario valorar en cada caso la concurrencia o no de las circunstancias que determinan la naturaleza a efectos del IRPF de determinados rendimientos.

2.- SERVICIOS DE GERENCIA POR MIEMBROS DEL ORGANO DE ADMINISTRACIÓN

- Los rendimientos percibidos por un socio por las funciones desempeñadas como miembro del órgano de administración tienen la consideración de rendimientos del trabajo (art. 17.2.e) LIRPF).
- **Doctrina del vínculo:** En cuanto a los servicios prestados como gerente por el Administrador único de la Compañía, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, ha considerado respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, “porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”. Por tanto, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral, deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en adelante LIRPF-, que establece que en todo caso, y con independencia por tanto de su naturaleza mercantil, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos” (DGT V2159-11 de 20-09-2011).
- Sentencia Audiencia Nacional 17/06/2004; la retribución de un administrador puede no ser deducible en el Impuesto sobre Sociedades y tributar en el IRPF como rendimiento del trabajo.

2.- SERVICIOS DE GERENCIA POR MIEMBROS DEL ORGANO DE ADMINISTRACIÓN (continuación)

- Las retribuciones que pueden percibir los administradores de una sociedad por su condición de tales suelen consistir normalmente en: retribución por el ejercicio del cargo, dietas por asistencia a Consejos y participación en beneficios.
- Nada se dice respecto de la calificación de esta partida en el articulado del TRLIS. En consulta resuelta por el ICAC sobre consideración contable de la retribución de los administradores de una sociedad (BOICAC 21, de abril de 1995), se afirma que las retribuciones a los administradores de una sociedad son "...un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de Pérdidas y Ganancias al recoger todos los

ingresos de una sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa".

- Ante la ausencia de una regulación específica en el TRLIS sobre la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.3 del propio TRLIS, las retribuciones a favor de los administradores serán fiscalmente deducibles en la medida que dichas retribuciones estén fijadas conforme a las exigencias de la normativa mercantil y, de forma concreta, a lo dispuesto en los artículos 217 a 219 TRLSC:

- *Artículo 217 TRLSC: "1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.*

2. Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos".

- *Artículo 218 TRLSC: "1. En las sociedades de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.*

2. En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido".

- *Artículo 219 TRLSC: "1. En la sociedad anónima la retribución consistente en la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general.*

2.- SERVICIOS DE GERENCIA POR MIEMBROS DEL ORGANO DE ADMINISTRACIÓN (continuación)

- En principio, y conforme a la normativa mercantil, el cargo de administrador es gratuito salvo que los estatutos establezcan expresamente lo contrario. Como consecuencia, si los estatutos no prevén expresamente el reconocimiento a favor de los administradores de cualquier tipo de retribución, aun cuando las mismas sean acordadas en Junta General, no serán fiscalmente deducibles. En relación con la exigencia de dicha mención estatutaria, el TSJ Galicia en sentencia de 13-05-2011, reconociendo que no debe entenderse como meramente formal matiza sin embargo que la misma tiene una finalidad garantista de los socios de la entidad, admitiendo la deducción fiscal de la retribución del administrador, aun cuando la misma no estaba prevista en los estatutos, por cuanto el administrador tenía una mayoría tal (97%) que le permitía acomodar los estatutos a su criterio. No obstante, tanto la mayoría de los restantes TSJ como la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo vienen exigiendo la previsión estatutaria como requisito necesario para la deducción fiscal de la retribución de los administradores.

- En referencia a la previsión estatutaria de la cuantía de las retribuciones de los administradores el Tribunal Supremo, en dos sentencias de 13 de noviembre de 2008 (ratificando el mismo criterio en sentencias posteriores como la de 15-01-2009 o la de 12-03-2010), dispone que para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores "con certeza" es preciso que se cumplan, al menos, los siguientes requisitos:

a) Han de precisar el concreto sistema retributivo. Aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se adopte ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

b) Si el sistema elegido es el variable, y se concreta en una participación en los beneficios de la sociedad, no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos.

c) Para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores "con certeza", y ésta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que

se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.

2.- SERVICIOS DE GERENCIA POR MIEMBROS DEL ORGANO DE ADMINISTRACIÓN (continuación)

- Teniendo en cuenta que las sentencias citadas del TS enjuiciaban la deducción de la retribución de los administradores bajo la vigencia de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, la DGT emitió con fecha 12/03/2009 un informe aclarando la aplicación de la doctrina de dichas sentencias al actual TRLIS:

- *El TRLIS regula de forma más flexible que la Ley 61/1978 la materia sobre la deducibilidad de gastos, en la medida en que se admite la deducción fiscal de gastos que, si bien no son obligatorios jurídicamente para la entidad, sin embargo, están correlacionados con los ingresos y no tengan la consideración de liberalidad.*

- *Las retribuciones de los administradores se consideran un gasto realizado para la obtención de ingresos de la entidad, cuestión que no ha sido puesta en duda, ni por las Sentencias del Tribunal Supremo señaladas de 13 de noviembre de 2008, ni por ninguna otra sentencia y no tienen la consideración de liberalidad.*

- *Si los estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las Sentencias del Tribunal Supremo en cuestión, en aplicación de la Ley 61/1978 para que dicho gasto tenga la consideración de obligatorio y necesario, sí que tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación vigente del TRLIS, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y el TRLIS no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables.*

- Como apoyo de sus argumentaciones, la DGT cita la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 y las de 11 de octubre de 2006 y 18 de diciembre de 2008 que se pronuncian en idénticos términos que aquella. En particular las citadas Resoluciones vienen a señalar que “el art. 10.3 de la Ley 43/1995 (actualmente art. 10.3 TRLIS) se remite para la determinación del resultado contable a la normativa contable y no a la normativa de otro orden mercantil”, para terminar concluyendo que “En definitiva, dado que la Ley 43/95 del IS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al art. 130 TR LSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente los gastos que nos ocupan, por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible puesto que concurren a la fijación del resultado contable”.

2.- SERVICIOS DE GERENCIA POR MIEMBROS DEL ORGANO DE ADMINISTRACIÓN (continuación)

- A raíz del citado Informe de la DGT se han producido pronunciamientos de TSJ que, haciendo mención expresa al mismo, diferencian entre los requisitos exigidos bajo la aplicación de la LIS 61/1978 y los que resultan exigibles durante la vigencia de la LIS 43/1995 y del actual TRLIS, admitiendo que la LIS 43/1995 introdujo una mayor flexibilidad para la admisión como gasto fiscalmente deducible de las retribuciones de los administradores.

• En consecuencia, debemos aceptar el criterio de la recurrente, que a su vez se apoya en el informe que aporta emitido por la Dirección General de Tributos de fecha 12 de marzo de 2009, sobre la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los **administradores** de sociedades mercantiles, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil. El **principio de inscripción contable** exige que el gasto se encuentre contabilizado con carácter general en una cuenta de gasto (grupo 6), cuentas que se saldan a la finalización del ejercicio con cargo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Por otra parte, se trata de un gasto real

que ha efectuado la sociedad por la actividad comercial, administrativa y de gestión que ha venido desempeñado la administradora referida para la obtención de ingresos de la sociedad, y que **no** tiene la consideración de **liberalidad**; retribución que, además, ha sido declarada por la interesada como ingreso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y sobre la que la entidad ha practicado e ingresado en la Hacienda Pública la correspondiente retención. Por último, se cumplen los **requisitos** establecidos en la **legislación mercantil** para que dicha remuneración sea deducible, puesto que la misma ha sido fijada por acuerdo de la Junta General de Accionistas de la sociedad de 25 de julio de 2002, en el que se acordó la modificación de los estatutos sociales, fijando que el cargo de administrador sea remunerado, y si bien no se cumple el requisito de certeza que han establecido las sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 , relativas a la deducibilidad fiscal del gasto relacionado con la remuneración de los administradores devengados en periodos impositivos en los que estaba vigente la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades* , sí que en el presente caso tendrá la remuneración controvertida la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación que le es aplicable, ya que la *Ley 43/1995* regula de forma más flexible que la *Ley 61/1978* la materia sobre la deducibilidad de gastos, en la medida en que se admite la deducción fiscal de gastos que, si bien no son obligatorios jurídicamente para la entidad, sin embargo, están **correlacionados con los ingresos** y no tengan la consideración de liberalidad, y es aquí el caso que las retribuciones a la administradora representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y el texto normativo aplicable no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables (STSJ Asturias Rec. Nª 789/2008 de 21-06-2010).

2.- SERVICIOS DE GERENCIA POR MIEMBROS DEL ORGANO DE ADMINISTRACIÓN (continuación)

- En el presente caso, y sin que sea preciso insistir sobre las previsiones normativas aplicables, ya reseñadas en el texto acotado y otros particulares, en relación con lo expuesto en las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por la Abogacía del Estado y requisitos concurrentes, es de señalar, primero, que no es aplicable al caso la *Ley 61/1978*, sino la *posterior 43/1995* ; y, añadidamente, que el gasto ha sido aprobado en Junta General, figura en la Memoria, se han practicado las retenciones correspondientes a efectos de IRPF y, si se repara en la **estructura empresarial** articulada por el Sr. XX , tal como consta en el expediente administrativo, estamos ante una disposición societaria en la cual gestiona y ejecuta su actividad empresarial en la mercantil "YYYY, S.L.", de la que posee el **97%** de participaciones sociales y en la que, su solo ámbito de decisión personal, a partir de dicha mayoría, implica una actividad de incidencia en aquélla de la que no resulta injustificada una retribución asignada al ámbito de decisiones preciso, lo que implica que el gasto no tenga el carácter de premio de gestión o distribución anticipada de dividendos, sino que sea necesario para la obtención de los ingresos. La propia estructura de la sociedad, escasos trabajadores y medios materiales, que la Inspección destaca pone de relieve esta condición. Por tanto, no es de apreciar la suerte de inversión de carga de la prueba que la demanda destaca, pues incluso en el propio texto del Acuerdo recurrido no consta otra discusión sobre el particular que negar la necesidad del gasto sobre el presupuesto de que en los estatutos sociales el cargo de administrador se considera gratuito (STS Galicia Rec. Nª 16853/2009 de 13-05-2011).

- De acuerdo con lo previsto en la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades*, si se han **contabilizado** como gasto las retribuciones de los administradores y las mismas son **reales** y el cargo resulta retribuido según los **estatutos** sociales, el gasto será deducible, si respeta los límites de los estatutos de la sociedad (STSJ Madrid Rec. Nª 417/2009 de 13-07-2011).

- A la vista de la doctrina administrativa, tanto del TEAC como de la DGT, debe deducirse que con el vigente TRLIS no resultan exigibles los requisitos exigidos por el TS en cuanto a la “certeza” con la que han de fijarse en los estatutos las retribuciones de los administradores para que sean fiscalmente deducibles.

- Cuestión distinta es si al amparo de dicha doctrina administrativa, las retribuciones de los administradores van a resultar deducibles fiscalmente con independencia de que se cumplan o no los requisitos exigidos por la normativa mercantil para la fijación de las mismas, o si se va a exigir el cumplimiento de algunos de ellos. En este sentido resulta poco clarificadora la conclusión final ofrecida por la DGT en el ya citado informe de 12 de marzo de 2009 en la que literalmente señala que *“los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del IS, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el TRLIS, cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil”*.

3.- SERVICIOS PROFESIONALES

- La calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos:

- Ordenación por cuenta propia
- Existencia de medios de producción en sede del socio

- Requisito de ordenación por cuenta propia

• DGT V1492-08 y V0179-09; Según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007) tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. De acuerdo con la citada sentencia, “en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.”

De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, “los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.”

3.- SERVICIOS PROFESIONALES (continuación)

Asimismo, existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de Febrero

de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que “Un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez «a quo», es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal”.

Al analizar las características de la relación existente entre la entidad consultante y los socios-profesionales que figuran en los hechos descritos, resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una “mera apariencia formal”, circunstancia esta que no se produce en el caso planteado.

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, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley 37/1992. En consecuencia, las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Nota N° 1/12 Departamento Gestión Tributaria; para la consideración de la condición de socio como indicio significativo de las notas de dependencia y ajenidad debe tenerse en cuenta:

1º La consideración de la condición de socio como un indicio significativo de la ausencia de tales notas no debe llevar a entender que en ningún caso pudieran concurrir las mismas en un socio de una entidad.

2º La concurrencia de tales notas (dependencia y ajenidad) es una cuestión de hecho por lo que deberá analizarse cada caso concreto la existencia o no de las mismas, teniendo en cuenta todos los elementos de prueba correspondientes más allá de la mera participación en un determinado porcentaje en el capital de la sociedad.

A partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia (artículo 2.1.c de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo o la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1998, entre otras).

3.- SERVICIOS PROFESIONALES (continuación)

- Requisito de medios de producción en sede del socio.

- En el caso de servicios profesionales, el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, 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.

- Las rentas percibidas por los socios tendrán la consideración de rendimiento del trabajo cuando existan las notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los medios de producción.

4.- OTROS SUPUESTOS

a) Socios trabajadores de cooperativas

- Los rendimientos derivados de los trabajos realizados por los socios trabajadores de la cooperativa de trabajo asociado en su condición de socios trabajadores, tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo.

b) Socios profesionales de sociedades civiles profesionales

- Art. 88 LIRPF; las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

- Las cantidades percibidas por el socio por su trabajo en la sociedad no constituyen para la entidad gasto deducible para la determinación del rendimiento neto, sino una mayor participación de ese socio en el rendimiento neto de la sociedad civil.

- El socio que trabaja en la actividad percibirá una retribución por la aportación de su trabajo. Además, se atribuirá el porcentaje que le corresponda, según los pactos establecidos, del rendimiento neto restante, es decir, una vez minorada dicha retribución.

Estos rendimientos atribuidos se califican como rendimientos de actividades económicas.

5.- VALORACIÓN SERVICIOS PROFESIONALES

- Regla general; valoración a valor de mercado en cuanto se trata de operaciones vinculadas.

- La regulación contenida en el art. 16.6 RIS no se adapta al concepto de sociedades profesionales que ofrece la Ley 2/2007, de 15 de marzo.

- La norma, que permite considerar que el valor convenido por los servicios prestados por el socio profesional a la sociedad coincide con el valor de mercado, se presenta inicialmente como un atractivo para este tipo de entidades y sus socios, si bien los requisitos exigidos para su aplicación pueden llevarnos a conclusiones muy distintas. Tal como ha quedado diseñada, viene a constituir una especie de semi-transparencia fiscal en la que se permite a la sociedad tributar por el 15% del beneficio obtenido, obligando a que, al menos, el 85% restante tribute en sede de los socios personas físicas.

- La obligación de documentación específica del obligado tributario se simplifica notoriamente, entendiéndose cumplida cuando se facilite la siguiente información:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

- Justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 16.6 RIS.

- Cuando no resulte aplicable el art. 16.6 RIS las obligaciones de documentación deberán cumplirse en los términos previstos en el art. 20 RIS para el resto de contribuyentes.

- Requisitos exigidos a la operación vinculada:

- Ha de tratarse de una operación vinculada, es decir, realizada entre personas y entidades vinculadas en los términos previstos en el art. 16.3 TRLIS.

- Los servicios han de prestarse por socios profesionales que sean personas físicas, a las sociedades de las que son socios.

- La norma exige que se trate de *“una prestación de servicios por un socio profesional”*.

- Requisitos exigidos a la entidad:

- Tiene que tener la consideración de empresa de reducida dimensión.

- Más del 75% de sus ingresos del ejercicio han de proceder del desarrollo de actividades profesionales.

- Cuenten con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de las actividades profesionales.

- Que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

5.- VALORACIÓN SERVICIOS PROFESIONALES (continuación).

- **Requisitos exigidos a las retribuciones de todos los socios profesionales:** la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no puede ser inferior al 85% del resultado previo a la deducción de tales retribuciones.

- **Requisitos exigidos a las retribuciones de cada uno de los socios profesionales:**

- Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

- No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 RIRPF, actualmente fijado en 22.100 €, lo que exigiría en estos casos unas retribuciones mínimas de 44.200 €.

El incumplimiento de este requisito en relación con alguno de los socios profesionales, no impide la aplicación del art. 16.6 RIS a los restantes que sí lo cumplan.