



ABANTOS INFORMA

MONOGRÁFICOS

Problemática fiscal de la remuneración por el trabajo de los socios y administradores

Índice

1.	Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la Sociedad Mercantil	2
2.	Socios que prestan servicios a una sociedad anónima o de responsabilidad limitada, distintos de los servicios propios de los miembros del órgano de administración de la sociedad.	4
3.	Conclusiones	7
	A- Para socios u otros que ocupan cargos de administración	7
	B- Para Socios no administradores que prestan servicios a sociedades mercantiles no profesionales.	8
	C- Socios Profesionales no administradores en sociedades con actividad profesional	8

El presente documento trata de abordar la problemática generada a partir de la Consulta Vinculante V0879/12 de la Dirección General de Tributos y la nota 1/2012 de la AEAT sobre el tratamiento fiscal de los socios y administradores de entidades mercantiles, cuando concurra la doble condición de socio y trabajador en funciones gerenciales.

Se trata de delimitar si la remuneración de los socios y administradores se realiza en un contexto de remuneración por el trabajo derivado de una relación laboral o, si por el contrario, concurren las circunstancias para considerarlo una actividad económica. En el primer caso, además, a la vista de la citada consulta vinculante, tendremos que valorar si, siendo retribución por el trabajo y, cuando la función gerencial pueda quedar absorbida por la función de administrador, podríamos encontrarnos en la paradoja de que si el cargo de administrador fuese gratuito según estatutos, podríamos estar en presencia de una remuneración no deducible en sede societaria por considerarse una liberalidad.

Referencias:

- Nota 1/2012 de la AEAT sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles, limitada al ámbito del IRPF.
- Consulta V0879-12 de la DGT relativa a las retribuciones de directores generales o administradores únicos de entidades mercantiles.

1. Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la Sociedad Mercantil

En primer lugar queremos resaltar que la propia Nota 1/2012 establece que un socio persona física pueda, al margen de su condición de administrador, prestar servicios a su sociedad. Aunque esta nota no tiene carácter normativo, nos marca los criterios administrativos por los que se va a mover la AEAT y, por lo tanto, nos obliga a ser cautos respecto a las consideraciones incluidas en la misma.

Con carácter general, a la vista de los criterios recogidos en la nota de la AEAT, llegamos a la conclusión de que las retribuciones recibidas por el socio, en su condición de administrador o (si el cargo es gratuito) por su condición de directivo o gerente, son consideradas como rendimientos del trabajo.

La nota hace una referencia a STS de 13/11/2008:

“el TS 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. 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 adicionalmente a dicho cargo un contrato laboral de alta dirección, 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 LIRPF”.

Nos encontraríamos ante la posibilidad de que la AEAT considerase que el tipo de retención aplicable a un directivo, gerente o similar que, a su vez, es socio de la empresa y administrador de la misma, el tipo de retención debería ser del 35% (42% para 2012 y 2013), por la asimilación de rentas del artículo 17.2.e) de la LIRPF.

En la misma línea razona la CV 0879-12

- Director General
- Administrador Único de una sociedad Cargo
- Administrador: Gratuito Retribución por su labor gerencial

Se considera que el administrador ejerce funciones propias de gerencia y no es posible apreciar dualidad de relaciones mercantil y laboral, sino que la relación mercantil prevalece sobre la laboral. En la medida en que las funciones de gerencia quedan absorbidas por las de administrador y siendo este cargo gratuito, estaríamos ante una liberalidad (art 14.1.e) del TRLIS) al ser una remuneración superior a lo previsto estatutariamente. En ese caso la remuneración no sería fiscalmente deducible.

Fuente jurisprudencial: Sentencias del TS 7057/2008 y 7060/2008 ambas de 13-11-2008, que se refieren a la prevalencia del carácter mercantil de la relación entre los miembros del órgano de administración, incluidos los consejeros delegados y la sociedad sobre el carácter laboral

De acuerdo con lo anterior, podría darse el caso de que la remuneración del Gerente, asimilada a la del Administrador por absorber este cargo las funciones propias de la Gerencia y siendo el cargo de éste gratuito según Estatutos, fuese considerada como deducible por considerarse una liberalidad.

No obstante a lo anterior, la propia AEAT, en su aplicación INFORMA, permite una dualidad de retenciones para administradores que, al propio tiempo, están contratados como trabajadores.

127397-TIPO RETENCIÓN: ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

Pregunta

¿Qué tipo de retención debe aplicarse a los administradores de sociedades que, al mismo tiempo están contratados como trabajadores de la sociedad?

Respuesta

Las retribuciones que perciban por la condición de **administradores** de la sociedad estarán sometidas a un tipo de retención del 35 por 100. Las retribuciones que perciban como **trabajadores por cuenta ajena** estarán sometidas al procedimiento general de cálculo de retenciones previsto en la normativa vigente, con el mínimo del 15 por 100 si derivan de relación laboral especiales de carácter dependiente, de altos directivos.

En los períodos impositivos 2012 y 2013, el porcentaje de retención del 35 % se eleva al 42 %.

Donde podemos concluir en la dualidad de retenciones, separando las correspondientes a la retribución en calidad de administradores y las derivadas del trabajo por cuenta ajena.

Si los Estatutos consideran el cargo de administrador como gratuito, la clave estará en evidenciar que las rentas no son por administración y que están al margen de cualquier función directiva, evitando en recibos de salarios cualquier alusión a gerencia o dirección.

Si no se pudiese demostrar la separación de funciones, sería preferible considerar el cargo de administrador retribuido en Estatutos y especificar en éstos que la remuneración de los socios o administradores que actúen como trabajadores se fijará anualmente por acuerdo de Junta.

2. Socios que prestan servicios a una sociedad anónima o de responsabilidad limitada, distintos de los servicios propios de los miembros del órgano de administración de la sociedad.

Para la calificación de estos servicios se va a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 17.1 y 27.1 Ley 35/2006), extrayendo lo siguiente:

- Podrán considerarse rendimientos del trabajo las retribuciones obtenidas cuando concurren notas de dependencia y ajeneidad.
- Podrán considerarse rendimientos de actividades económicas las retribuciones que cumplan los dos requisitos esenciales a tal fin:

1. Ordenación por cuenta propia.

2. Existencia de medios de producción en sede del socio

En definitiva que las retribuciones serán calificadas de rendimiento del trabajo cuando existan las notas de dependencia y ajeneidad o cuando se carezca de medios de producción en sede del socio.

Caso muy frecuente: Socios miembros del órgano de administración de la entidad mercantil.

La contraprestación que se reciba como consecuencia del trabajo personal del socio será clasificada como rendimiento del trabajo, salvo que se pueda clasificar como rendimiento de actividad económica.

Entonces...

¿Qué se entiende por actividad económica? Los requisitos que deben cumplirse para ser considerada como Actividad Económica y que tienen que darse de forma simultánea son dos:

- La ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, al menos uno de ambos, con el propósito de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Requisito de que el socio pueda organizar y programar su propio trabajo.
- La existencia de los medios de producción en sede del Socio. Requisito de que el socio disponga de medios de producción propios, materiales o intelectuales, para prestar los servicios.

Por el contrario, son aspectos esenciales de la Relación Laboral, además de la ajeneidad y dependencia, los siguientes:

- La asistencia a un lugar de trabajo
- El sometimiento a un horario

- La dependencia del trabajador a la empresa y a su organización del (trabajo. (La ordenación por cuenta propia de los medios de producción por parte del socio persona física nos llevaría a la tributación por Actividades Económicas. Ahora bien, es posible que un socio no lleve a cabo ordenación por cuenta propia o que concorra la dualidad de socio-trabajador. (En relación con la ordenación por cuenta propia, la nota de la AEAT establece lo siguiente:
- A partir de un porcentaje del 50% del Capital Social de una Entidad no se puede considerar que se den las notas de dependencia o ajeneidad y, por tanto, existe ordenación por cuenta propia.
- Respecto a los medios de producción en sede del socio, se resaltan los casos en los que la capacitación profesional de la persona que presta los servicios es mucho más importante que el resto de medios materiales que son poco relevantes. Es el caso típico de abogados, asesores, arquitectos, ...etc.
- Respecto a las sociedades civiles, el supuesto sueldo no sería deducible. Se trataría de simples adelantos que finalmente se imputarían en la atribución de rentas del Socio.

Es importante también advertir que la nota de la AEAT limita su campo de actuación al IRPF sin advertir nada respecto de la sujeción al IVA de las rentas que pudiesen ser calificadas como Actividades Económicas. En nuestra opinión, si la renta fuese calificada por las actuaciones inspectoras como rendimiento de actividades económicas difícilmente podríamos evitar que también lo fuese en otros impuestos relacionados, por ejemplo, el IVA. (Si trasladamos todo lo anterior a ejemplos habituales de nuestro tejido empresarial, nos encontraríamos en situaciones como las siguientes:

- Pequeño negocio familiar, con forma de SL, con empleados y trabajando el propietario dueño del 100% de la sociedad, con local, existencias y mobiliario afecto a la actividad. A los empleados se les aplica el convenio correspondiente.

De acuerdo con la nota 1/2012, como el propietario mantiene más del 50% del capital, no se cumplirían los requisitos de dependencia y ajeneidad para la consideración de la retribución del propietario como rendimientos del trabajo. No obstante lo anterior, la propia nota reconoce que, aunque falten estos requisitos para poder calificar las retribuciones como rendimientos de actividades económicas debe existir una ordenación propia de los medios materiales y esta situación no se da en este tipo de empresas.

Aunque en este tipo de empresas no debería haber problema para considerar la retribución del propietario como rendimiento del trabajo, en

cualquier caso, estamos expuestos al criterio de la AEAT, si bien parece poco probable que sea el objetivo de las actuaciones inspectoras.

- Estudio de Arquitectura formado por tres socios que también trabajan en la sociedad con un porcentaje del capital de 1/3 cada uno, con varios empleados contratados, disponiendo de local afecto y medios materiales para el desarrollo de la actividad.

A pesar de que no se alcanza el 50% del capital social a partir del cual presume la no existencia de dependencia y ajenidad, la Nota muestra otro tipo de "presunción" y es que los servicios profesionales por su propia naturaleza serán considerados como el principal medio de producción. No obstante lo anterior, entendemos que al existir empleados y medios materiales de todo tipo afectos a la actividad, no estaríamos en uno de los supuestos de presunción de actividad económica.

Distinto sería si en el supuesto anterior, solo se tratase de un estudio de arquitectura, sin empleados o si se superase el 50% de capital, donde la presunción de la AEAT tomaría mucha más fuerza.

3. Conclusiones

Como resumen de conclusiones a todo lo anterior, podemos concretar que:

A- Para socios u otros que ocupan cargos de administración

Los ingresos a socios administradores y directivos con porcentajes significativos, deben incluir en estatutos estas cuestiones. Hay que hacerse a la idea que la AEAT asemeja los gerentes a los administradores y que la retención corre riesgo de pasar al 35% (42% para los ejercicios 2012 y 2013)

Para que los ingresos por el trabajo del socio no se consideren retribuciones de administradores:

- Consideramos que la mejor solución sería reflejar en Estatutos una remuneración como Administrador y Gerente y que, la retribución derivada del trabajo personal de los socios por actividades no gerenciales, si se produjese, sea fijada anualmente en Junta.
- Solamente cuando se pueda separar perfectamente las funciones laborales, en relación de dependencia, de las realizadas por la función de Administrador se podría mantener en estatutos el carácter gratuito de los administradores. En este caso hay que poder evidenciar que las rentas del trabajo no son por la función de Administrador y que están al margen de

cualquier función directiva, evitando en recibos de salarios cualquier alusión a gerencia o dirección. Para ello, puede aportarse el contrato de trabajo que contemple las tareas desarrolladas por el socio. La Nota 1/2012, ya nos dice que el simple contrato de trabajo no es suficiente para demostrar la ajenidad del trabajo respecto de la administración, así que habrá que complementarlo con pruebas adicionales como por ejemplo, que las cuestiones de estos trabajadores sean adoptadas por Junta General.

B- Para Socios no administradores que prestan servicios a sociedades mercantiles no profesionales.

- a) Si se da la ordenación por cuenta propia y medios de producción en sede del socio Rendimiento de Actividades Económicas: Alta en el IAE y facturación a la Sociedad
- b) Si no se da la ordenación por cuenta propia y medios de producción en sede del socio

En principio estaríamos ante Rendimientos del Trabajo, no obstante,

- Si se tiene a partir del 50% del capital social. La AEAT presume que no se dan los requisitos de dependencia y ajenidad: "A priori" estaríamos ante Rendimiento de actividad económica pero "Abre la puerta" a la existencia o no de medios de producción en la sede del socio. Si se demuestra que el principal medio de producción no reside en la sede del socio la calificación sería de Rendimientos del Trabajo.
- Si se tiene menos del 50% del capital social. Además de poder demostrar la existencia de dependencia y ajeneidad, es defendible que el principal medio de producción no reside en la sede del socio con lo que la calificación sería siempre de Rendimientos del Trabajo.

C- Socios Profesionales no administradores en sociedades con actividad profesional

- a) Si se da la ordenación por cuenta propia y medios de producción en sede del socio Rendimiento de Actividades Económicas: Alta en el IAE y facturación a la Sociedad
- b) Si no se da la ordenación por cuenta propia y medios de producción en sede del socio En este tipo de sociedades la AEAT entiende que el principal medio de producción reside en el propio socio lo que derivaría en un Rendimiento de Actividad Económica. La calificación como rendimiento del trabajo es más complicada debido a la presunción de que el principal medio de producción reside en sede del socio. Si demostramos la existencia de dependencia y ajeneidad o es defendible que el principal medio de producción no reside en la

sede del socio aún a pesar de la presunción de la AEAT estaríamos ante Rendimientos del Trabajo.

- Si se tiene a partir del 50% del capital social.

Hacienda “presume” no existe dependencia y ajeneidad por superar el 50% del capital social y además, al tratarse de una actividad profesional, entiende que el principal medio de producción reside en el propio socio: Rendimiento de actividad económica. **En estos casos vemos muy difícil la posibilidad de demostrar que estamos ante un Rendimiento del Trabajo. Estos Socios, deberían darse de alta en la Actividad Económica correspondiente y emitir factura, aplicando el IVA y la retención correspondiente.**

- Si se tiene menos del 50% del capital social.

A priori, estaríamos ante un Rendimiento de Actividad Económica.

Si demostramos la existencia de dependencia y ajeneidad o es defendible que el principal medio de producción no reside en la sede del socio aún a pesar de la presunción de la AEAT estaríamos ante Rendimientos del Trabajo.