

Retribución de socios-administradores de entidades mercantiles en el IRPF

Los rendimientos percibidos por socios-administradores de una sociedad, tanto por desempeñar el cargo de miembro del órgano de administración como, en su caso, por los contratos laborales de alta dirección que hayan formalizado adicionalmente con la sociedad, se han de calificar como rendimientos del trabajo. El Departamento de Gestión Tributaria, ha elaborado una Nota en la que analiza el tratamiento fiscal de los socios en el ámbito del IRPF, y que lleva por título "Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles". El tema de la **retribución de socios de entidades mercantiles**, sobre todo cuando estamos en presencia de las denominadas como "**sociedades profesionales**" siempre ha sido un tema de bastante inseguridad jurídica. En efecto, la recalificación de rentas percibidas por sociedades o por socios profesionales como de trabajo con actas de retenciones no practicadas para la sociedad, o las famosas comprobaciones por parte de la AEAT en algunas Comunidades en las que se consideraba que cualquier retribución percibida por un socio, por el mero hecho de serlo, era una actividad económica que lo convertía en sujeto pasivo del IVA, exigiéndoseles el IVA no repercutido, ha dado lugar a una problemática conflictiva, presidida por una interpretación fiscal, interesada en muchas ocasiones, con relación a este tema de retribución de los socios y administradores. Ahora mediante esta Nota se pretende aclarar este conflicto en relación con el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles. Ahora bien, sólo desde el punto de vista del IRPF, y no de otros impuestos como el IVA.

1. Características y conclusiones

a) Se limita el informe al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), con exclusión de otros impuestos, como el IVA. b) El informe se centra en las **sociedades anónimas y de responsabilidad limitada y en servicios de gerencia y profesionales**, sin perjuicio de hacer referencia marginalmente a otros supuestos. c) Se puede afirmar que **no existe una identidad entre el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF y el concepto de relación laboral** propio del derecho laboral: Se establece supuestos de obtención de rendimientos del trabajo **que no derivan de una relación laboral**, tales como el personal estatutario, cargos de representación política o administradores. Por el contrario, existen **relaciones laborales** que no generan rendimientos del trabajo sino de **actividades económicas**. La primera conclusión de carácter general es que **la calificación como rendimiento del trabajo** de los rendimientos derivados de los supuestos incluidos en esta nota, **no puede basarse como único criterio en la calificación a efectos laborales** de la relación de la que derivan dichos rendimientos. Ejemplo: la relación de un administrador con su sociedad por ostentar dicho cargo es mercantil y no laboral y, sin embargo, el rendimiento se califica como trabajo en la normativa del IRPF. d) Con independencia de que puedan establecerse en determinados casos criterios delimitadores que permitan determinar de una forma genérica la naturaleza a efectos del IRPF de determinados rendimientos, **la concurrencia o no en cada caso de las circunstancias que determinan dicha calificación es una cuestión de hecho, cuya acreditación deberá efectuarse por medios de prueba** admitidos en Derecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

2. Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la sociedad anónima o de responsabilidad limitada

Los rendimientos percibidos por socios-administradores de una sociedad, tanto por desempeñar el cargo de miembro del órgano de administración como, en su caso, por los contratos laborales de alta dirección que hayan formalizado adicionalmente con la sociedad, se han de calificar como **rendimientos del trabajo**. La calificación anterior es **independiente de que dichas retribuciones sean o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades**. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de junio de 2004 admite que una retribución de administradores pueda no ser deducible en el Impuesto sobre Sociedades y tribute en el IRPF como **rendimiento del trabajo**.

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

Debe destacarse en primer lugar que la posibilidad de concurrencia de la doble condición de administrador y socio de la entidad **no afecta a la calificación de los rendimientos** derivados de la prestación de servicios a la entidad al margen de su condición de administrador. En cuanto a la calificación de tales servicios (ajenos a la condición de administrador) debe señalarse que no existen reglas especiales a tal efecto en la normativa del IRPF, por lo que debe acudirse **al concepto general de rendimientos del trabajo y de actividades económicas** establecido en dicha normativa.

3.1 Como rendimiento del trabajo En el IRPF se calificarán **como rendimiento del trabajo** la contraprestación percibida por **el socio que presta servicios a la entidad en cuyo capital participa**, salvo que la contraprestación de tales servicios deba calificarse como rendimiento de actividad económica.

3.2. Como rendimiento de la actividad económica Serán rendimientos de actividad económica cuando se cumplan, simultáneamente, los dos siguientes requisitos: A. Ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos. Esto sucede cuando no concurren las notas propias de dependencia y ajenidad. Al respecto, la Dirección General de Tributos (DGT) ha señalado que la condición de socio se considera como «un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad». Ahora bien, para la comprensión de dicho inciso deben tenerse en cuenta lo siguiente: 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. Es decir, es perfectamente posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia alguna. 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. Eso sí, **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**. B. Existencia de medios de producción en sede del socio (trabajo y/o capital). Debe tenerse en cuenta que en el caso de **servicios profesionales** (abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, medicina?) **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. **Resulta esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad y la existencia o no de medios producción en sede del socio**, de manera que, existiendo tales medios de producción en sede del socio, sólo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia y por tanto desarrollan una actividad económica. Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción. La existencia de tales notas y medios de producción es una cuestión de hecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y pudiendo ser acreditada por el contribuyente a través de medios de prueba admitidos en Derecho. **4. 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 y no de forma independiente o al margen de dicha condición, tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo. **5. Socios profesionales de sociedades civiles profesionales** Las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las comunidades de bienes y sociedades civiles, entre otras) no constituyen contribuyentes del IRPF sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad. 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. Lo anterior implica que **los rendimientos que un socio pueda percibir por su trabajo en la sociedad no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo -o en su caso, como rendimientos de actividades económicas correspondientes al socio, como profesional persona física e independientes de los rendimientos que corresponden a la sociedad -, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas**, constituyendo para el socio una parte del rendimiento de la actividad económica obtenido por la sociedad que le resulta atribuible, ya que se trata de **una mayor participación de ese socio** en el rendimiento de la entidad. Consecuencia de la calificación anterior es que **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, precisamente, por constituir una mayor participación de ese socio en el rendimiento neto de la sociedad civil. Por tanto, el **socio que trabaja en la actividad percibirá una retribución**, determinada contractualmente, 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. Como se ha indicado anteriormente, **estos rendimientos atribuidos se califican como rendimientos de actividades económicas**. **Puede ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que pueda tener al respecto.** M. Romero Consultores Consultoría de Empresas Marqués de la Ensenada, 2 1º D 18004 Granada Telf.: 958 259 704 Fax.: 958 254 907 asesoria@mromeroconsultores.es www.mromeroconsultores.es