

La retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad tras las recientes reformas fiscales

Por **Ángel López Atanes** | Socio Director de Grupo Atelier en Madrid

La retribución de los socios y administradores y su tratamiento desde la perspectiva fiscal ha sido objeto de múltiples polémicas y controversias que, en algunos casos, y a pesar de las distintas reformas llevadas a cabo por el legislador, distan mucho de haber quedado 100% solucionadas. Ni la Administración, ni la jurisprudencia han sido unánimes a la hora de calificar la naturaleza tributaria de las retribuciones que percibían los trabajadores que, a su vez, eran socios de la entidad. A continuación expondremos cuales son las principales cuestiones que cabe plantearse a este respecto tras las modificaciones llevadas a cabo por el legislador en las recientes reformas legislativas; plasmadas, principalmente, desde la perspectiva fiscal, en las Leyes 26/2014 y 27/2014, de 27 de noviembre, y desde un punto de vista mercantil, en la Ley 31/2014, de 3 de diciembre.

Calificación de la retribución de los socios profesionales a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

En el IRPF, los rendimientos percibidos por los socios en tanto que administradores –en aquellos supuestos en los que los estatutos definan dicho cargo como retribuido– tendrán la calificación de rendimiento del trabajo en virtud de lo dispuesto en el Art. 18.2.e) de la Ley 35/2006, 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Por lo que se refiere a los rendimientos percibidos por otros conceptos, podrían ser calificados como rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral, rendimientos derivados de una actividad económica o incluso como rentas del capital mobiliario (dividendos o intereses). Dicha calificación tendrá su principal incidencia en la retención que practique la sociedad sobre dichas retribuciones e, incluso, en el tipo de gravamen efectivo soportado en el IRPF, en

el caso de ser calificados como rendimientos de la base imponible general versus rendimientos que se integren en la base imponible del ahorro.

En este sentido, el Art. 27 LIRPF, sobre rendimientos de actividades económicas, establece que se consideran como tal *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 servicio.*

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, incluye un párrafo nuevo (apdo. 3), donde se dispone que *tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el*



Ni la Administración, ni la jurisprudencia han sido unánimes a la hora de calificar la naturaleza tributaria de las retribuciones que percibían los trabajadores que, a su vez, eran socios de la entidad

régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

La Administración ha abordado la problemática que genera dicho precepto en el ámbito del IRPF mediante la resolución de diversas consultas vinculantes; entre otras, cabe señalar las consultas V1148-15 y V1147-15; en las cuales, la DGT ha señalado que, para que las retribuciones del socio se consideren a efectos del IRPF rendimientos de actividades económicas, y por lo tanto, el socio deba facturar a la sociedad, se exige:

1. Que se trate de sociedades de prestaciones de servicios, ya sean profesionales o de otro tipo (Anónimas, Limitadas, etc.). Incluye a las sociedades profesionales y a otras que presten estos servicios y no sean profesionales.
2. Que la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad (esto es, servicios profesionales). Con independencia de que el socio esté dado de alta o no en IAE.
3. Que la actividad que desarrolle el socio sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.
4. Que los socios estén dados de alta 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 (RETA).

De este modo se arroja algo de luz sobre la polémica calificación fiscal de los rendimientos obtenidos por socios profesionales y las controversias que la modificación del Art. 27.1 LIRPF ha generado en el ámbito de ese tributo.

Remuneración de los socios profesionales a efectos del IVA

Sobre la polémica calificación fiscal de los rendimientos obtenidos por socios profesionales y

las controversias que la modificación del Art. 27.1 LIRPF han generado tanto en el ámbito de este impuesto como del IVA, resulta de interés conocer la nota informativa emitida en febrero de 2015 por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT.

La Agencia Tributaria aporta en ella ciertos elementos de ayuda, aun cuando hubiera sido deseable una mayor claridad en aras a obtener una mayor seguridad jurídica, sobre la incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica.

De forma somera, sus principales conclusiones son las siguientes:

1. El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.
2. Si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por él a la sociedad estarán sujetas al IVA.
3. Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el Art. 7.5º de la Ley 37/1992, del IVA.

En la práctica diaria, y más en el marco de un procedimiento inspector, no resulta sencillo determinar los factores de producción materiales y humanos necesarios para la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios, ni tampoco examinar si se presentan o no las características de subordinación y dependencia.

La retribución de los socios desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades

a) Deducibilidad fiscal de la retribución del socio-administrador

Desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, tras las sentencias de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 –caso Mahou– y la más reciente sentencia del 26 de septiembre de 2013 –caso Pontegadea Inversiones– se han aclarado los criterios a tener en cuenta a la hora de determinar la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades.

En síntesis, en dichas resoluciones se establece que, para considerar que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituyen gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, las retribuciones del Consejo de Administración tienen que estar previstas en los Estatutos de las Sociedades.

No obstante, la Administración seguía siendo reacia a que se pudieran deducir como gasto en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones de orden laboral que pudiera percibir el socio administrador, amparándose para ello en la Teoría del vínculo.

Sobre dicha base, la Administración afirma que la relación mercantil que mantiene el administrador absorbe a la laboral por lo que las cantidades pagadas en este último concepto, no se pueden deducir como gastos de personal (véanse, entre otras, las consultas V0841-13 de 14/03/2013, V0923-13 de 22/03/2013, y V1015/13 de 27/03/2013).

La última reforma fiscal llevada a cabo podría tratar de poner fin en el Impuesto sobre Sociedades a dicha polémica ligada a la “teoría del vínculo” pues el Art. 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece de forma explícita que las retribuciones de los administradores, por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, no se consideran liberalidad.

En relación con esta cuestión, cabe mencionar que la reforma mercantil también ha puesto sobre la mesa de nuevo la validez de la conocida “teoría del vínculo”, tesis rechazada por una vertiente doctrinal amplia y que afirmaba que, ante la confluencia en la misma persona del cargo de Administrador y del desempeño de funciones de alta dirección ejecutiva, la relación

mercantil como Administrador «absorbía» la relación laboral especial de alta dirección.

Así, una de las novedades más importantes de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (LSC) para la mejora del gobierno corporativo, en materia de retribución es el reconocimiento de la existencia de dos clases de remuneraciones distintas:

- Una, la remuneración de los consejeros «en su condición de tales», fijada en el Art. 217 LSC; y
- Otra, la remuneración que perciban los consejeros por el desempeño adicional de funciones ejecutivas, atribuidas al ser nombrado consejero delegado o en virtud de otro título, cuya regulación se encuentra en el Art. 249 LSC.

La primera deberá cumplir el principio de «reserva estatutaria», en virtud del cual deberá determinarse en los estatutos el sistema o sistemas de retribución. La Junta General es el órgano competente para fijar el importe máximo de estas retribuciones; mientras que la segunda deberá reflejarse en un contrato celebrado entre el Consejo y el consejero. Este contrato tendrá que ser aprobado con el voto favorable de los dos tercios del Consejo y el consejero afectado no podrá asistir a la deliberación ni participar en esta votación.

b) Valoración de la retribución percibida por el administrador

Por otro lado, cabe resaltar que la reforma fiscal reduce el perímetro de vinculación (regulado en el Art. 18 LIS) estableciendo que en la relación sociedad/consejeros o administradores, queda excluido de vinculación lo referente a sus retribuciones por el ejercicio de sus funciones; sin embargo, no debe olvidarse que siguen considerándose como vinculados la sociedad y los socios de la misma que ostenten un porcentaje de participación superior al 25% (con anterioridad este porcentaje era del 5%).

Por lo tanto, la retribución que percibiera un socio cuya participación fuera superior al 25% seguiría quedando dentro del ámbito de aplicación de la normativa de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, pudiendo recalcificarse los excesos abonados a los socios (como dividendos, retribuciones por intereses, etc.).

Para considerar que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituyen gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, las retribuciones del Consejo de Administración tienen que estar previstas en los Estatutos de las Sociedades