

# REGIMEN FISCAL DE LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS SOCIOS DE ENTIDADES MERCANTILES.

---

El pasado mes de marzo la AEAT publicó una nota sobre distintas consideraciones del régimen fiscal de los socios de entidades mercantiles.

## 1.- ANTECEDENTES

Precisar que el tratamiento fiscal de las retribuciones de los socios que trabajan en sus propias sociedades era un tema pacífico. Normalmente no suponía ningún riesgo fiscal al retener y declarar rendimientos de trabajo con independencia del régimen de Seguridad Social al que deban estar adscritos y con independencia de la actividad que realizase la sociedad.

En la consulta 800/02 de la Dirección General de Tributos en relación con una sociedad dedicada a la prestación de servicios jurídicos, que estos percibían en calidad de letrados, tenía la consideración de rendimientos de trabajo. Igualmente se ha manifestado la Dirección general de Tributos en otras consultas, por ejemplo la 542-04 y la V918-09. Sin embargo en la consulta igualmente de la Dirección General de Tributos V1492-08 señala que la remuneración de los socios que trabajan en régimen de arrendamiento de servicios de la entidad de la que son propietarios, tiene la consideración de rendimientos de actividades económicas basándose en argumentos de índole laboral sobre la inexistencia de las notas de **dependencia y ajenidad**.

Esta consulta que en su momento fue novedosa se interpretó como un supuesto muy concreto en el que había un contrato de arrendamiento de servicios. De hecho la propia DGT con posterioridad manifestó en su consulta V2447-08, que el socio que percibe un sueldo de la sociedad por las funciones que realiza como gerente, percibe rendimientos de trabajo, tanto si los percibe en calidad de administrador como si los percibe en calidad de gerente bajo las directrices de los órganos de administración.

Ante esta situación de confusión e inseguridad jurídica se llega a junio de 2011, cuando la Delegación de la AEAT de Málaga notifica propuestas de liquidación provisional a los socios trabajadores de un considerable número de sociedades en las que recalifica en sus declaración de IRPF las retribuciones percibidas, que se habían declarado como rendimientos de trabajo, considerándolas rendimientos de actividades económicas,

sobre la base únicamente de los datos que obran en su poder de la administración y de argumentos de índole jurídico laboral, además de la consulta de la DGT V1492-08 antes mencionada. Además reclama las correspondientes cuotas de IVA no repercutido por dichos rendimientos de actividades económicas.

## **2.- NOTA DE LA AEAT DE 22/03/2012**

La AEAT en su nota distingue, a nuestros efectos, dos tipos de situación:

- a) socios que son a su vez miembros de la sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.**
  - b) 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.**
- **Socios que a su vez son miembros de la sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.**

La condición de socio no afecta a la calificación de los rendimientos que éste obtenga por las funciones desempeñadas como miembro del órgano de administración de la sociedad: a efectos del IRPF, las retribuciones percibidas por los miembros del órgano de administración tienen la consideración de rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la 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”**.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 21 de abril de 2005 y 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” (STS 13/11/2008).

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.

La calificación anterior es independiente de que dichas retribuciones sean o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

- **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.**

Tal como dice la nota, 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 acudir al concepto general de rendimientos del trabajo y de actividades económicas establecido en dicha normativa. El artículo 17.1 de la LIRPF establece que *“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.”*

En consecuencia, 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. A estos efectos, el artículo 27.1 de la LIRPF, dispone lo siguiente:

*“1. 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“.*

La AEAT en la nota que estamos comentando, se refiere a que el artículo 27.1 de la Ley IRPF para la calificación como rendimiento de actividad económica, exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales:

- **ordenación por cuenta propia.**
- **existencia de medios de producción en sede del socio.**

La AEAT haciendo referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 llega a la conclusión de que, en presencia de las notas de **dependencia y ajenidad**, no puede entenderse que se pueda estar llevando a cabo una ordenación por cuenta propia de medios de producción, de acuerdo con lo previsto en la Ley de IRPF.

La DGT en la consulta V1492-08 a que nos hemos referido, fija que la condición de socios se considera como un *“indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad”*, señalando la nota de la AEAT a este respecto que la condición de socio como indicio significativo de la ausencia de tales notas (de dependencia y ajenidad) 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, llegando a la conclusión en este sentido, que tales notas es una cuestión de hecho que deberá analizarse o probarse en cada situación.

Sin embargo sí puntualiza que es a partir de un 50% en el capital social de un entidad cuando no podrá entenderse que se dan la citadas notas de dependencia o ajenidad por lo que en este caso debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia.

En cuanto al otro requisito a que nos referíamos anteriormente, *“existencia de medios de producción en sede del socio”*, para poder calificar como rendimientos de actividades económicas la contraprestación percibida por los servicios prestados a su entidad, la AEAT al referirse al caso de servicios profesionales, dice *“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, -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.”*

La AEAT en su nota concluye, que 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 (dependencia y ajenidad) cabrá entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF 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.

---

Madrid, 10 de mayo de 2012

