

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Retribuciones de socios y administradores de sociedades

1.- Introducción

En estas líneas nos vamos a referir, principalmente, a dos aspectos de los que se pueden cobijar bajo este título: a la calificación de las retribuciones que perciben los socios y los administradores y a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores de las sociedades mercantiles.

Son estas dos cuestiones muy diferentes que, algunas veces, equivocadamente se entremezclan. Asimismo nos referiremos a algunas derivadas de estos dos aspectos principales, de las que, seguramente, la más importante es el efecto que pueda tener alguno de los criterios que exponamos en la exención de las participaciones de empresas familiares en el Impuesto sobre el Patrimonio y en la reducción de su valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incentivos fiscales que, como todos sabemos, están íntimamente relacionados entre sí.

En realidad estas cuestiones habían sido pacíficas en los últimos años pero, por una serie de circunstancias han devenido en muy polémicas, creándose una gran inseguridad jurídica al respecto.

Trataremos de describir cómo está la situación en la actualidad para contribuir a una toma de decisiones correcta.

2.- Calificación de las retribuciones que perciben los socios de sus sociedades por los servicios que les prestan

Como decíamos anteriormente, esta cuestión había sido pacífica. Muchos socios calificaban los servicios que le prestaban a las sociedades en las que participaban, consistentes en realizar funciones similares a las de cualquier otro empleado de las mismas, como procedentes del trabajo. Así ocurría, por ejemplo, con los socios de una ferretería que despachaban sus productos en la tienda o que se encargaban de comprar las mercancías. También sucedía esto en el caso de sociedades que desarrollan una actividad profesional en las que los socios, también profesionales en el sentido de tener la formación y la experiencia suficiente, calificaban los servicios que prestaban a la sociedad, consistentes en atender a los clientes de la misma, como rendimientos del trabajo, cobrando una nómina como si fueran otro empleado, si bien, tanto en este caso como en el anterior, con frecuencia la Seguridad Social no les permitía encuadrarse en el régimen general, sino en el especial de trabajadores autónomos (RETA).

No obstante, en otros supuestos, sobre todo de sociedades con actividad profesional, algunos de los socios profesionales, en el sentido antes apuntado, calificaban los servicios prestados a la sociedad participada como procedentes de actividades económicas, facturando por dichos servicios.

Aparte de lo anterior, cuando estos socios ostentaban el cargo de administradores, las remuneraciones percibidas por el mismo siempre se calificaban como rendimientos del trabajo. También algunas veces, además de un cargo gratuito de administrador, es posible que el socio fuera remunerado como gerente, calificando tal retribución como procedente del trabajo.

Ya en 2008 se produjeron algunas comprobaciones por la Agencia Tributaria en las que se recalificaban las retribuciones percibidas por socios profesionales, de las sociedades con actividad profesional en las que participaban, de rendimientos procedentes de actividades económicas a rendimientos del trabajo, estimando que la relación era de dependencia y que no existía en realidad una organización de recursos materiales y humanos en sede del socio.

Ante estas actuaciones, y consultada la Dirección General de Tributos (DGT), se contestó con la Consulta DGT V1492-08, en la que el Órgano Directivo, después de analizar la relación entre los socios profesionales que tienen una participación de un 4% en una sociedad de actividad profesional, que han suscrito un contrato de prestación de servicios con la misma, en que los socios van emitiendo facturas a lo largo del año que se corrigen con una última al final del mismo según los objetivos cumplidos, desempeñando dichos servicios con cierta autonomía en cuanto al horario y permanencia en las oficinas,

y valorando sobre todo la condición de socios de los profesionales, concluye que la calificación de las retribuciones debería ser de actividad profesional.

Como de la sola lectura de la Consulta parecía desprenderse que la calificación automática de las retribuciones a socios profesionales por los servicios prestados a sociedades de actividad profesional debería ser de actividad profesional, cundió la alarma y la DGT, a solicitud de aclaración del REAF-CGCEE, contestó que la respuesta referida se aplicaba a una realidad concreta que se les había planteado, pero que era preciso, para calificar, estudiar caso a caso.

Más adelante, a mediados de 2011, la Dependencia de Gestión de la AEAT de Málaga emitió más de 250 liquidaciones provisionales a socios de sociedades, con actividad empresarial o profesional indistintamente, y con participación en las mismas del 10% ó superior, recalificando las retribuciones percibidas de rendimientos del trabajo a rendimientos de actividades económicas, fundamentando dicho criterio, precisamente, en la Consulta referenciada. A cada uno de estos contribuyentes se le proponía una liquidación provisional de IRPF y otra de IVA.

Tanto en la citada Consulta como en las propuestas de liquidación se traían a colación las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 y la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004 que nos proporcionan las claves para calificar los contratos de las personas que prestan servicios a una sociedad. Ambos órganos jurisdiccionales califican el contrato como de trabajo o laboral, o como arrendamiento de servicios (mercantil), dependiendo de que concurren o no las notas de dependencia y ajenidad, respectivamente. Conviene hacer la precisión de que estas sentencias se pronuncian sobre controversias producidas en el ámbito laboral. Como consideramos que es interesante a nuestros efectos, reproducimos a continuación los aspectos esenciales de estas sentencias.

El Tribunal Supremo analiza el caso de unos profesionales médicos que suscribieron con una empresa de odontología contratos de arrendamiento de servicios, cuyo objeto era la prestación de servicios profesionales como odontólogos en las instalaciones de la mercantil, estando dados de alta en el RETA y en IAE, teniendo seguro de responsabilidad civil cada uno de ellos y prestando servicios, además, en otras clínicas dentales. Los servicios los prestaban en la clínica, dentro del horario de apertura, con total libertad horaria, sin instrucciones de la empresa, determinando el momento de irse de vacaciones y quién les sustituye y atendiendo a los pacientes en el centro médico como propios de cada uno.

Utilizan estos profesionales la infraestructura de la clínica, abonando en garantía de uso un canon anual que se pactó en el contrato. La retribución que perciben es un porcentaje de los ingresos abonados por los pacientes, deduciendo además los trabajos del laboratorio y estableciendo el odontólogo los honorarios en función de tarifas colegiales mínimas. La empresa gestiona el cobro a los pacientes y el odontólogo emite facturas mensuales por los tratamientos efectuados, corriendo el odontólogo con el impago de los servicios de sus pacientes.

La Inspección de Trabajo consideró que la relación de los odontólogos con la clínica era laboral. El Juzgado de lo Social estimó el recurso de los demandados y el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana estimó la demanda de la Inspección, declarando que la relación era de carácter laboral.

La clínica recurre en casación al Supremo aludiendo a otra sentencia que había negado el carácter laboral a unos servicios de odontólogos con la entidad médica para la que prestaban servicios.

El Alto Tribunal argumenta lo siguiente:

Primero, la calificación de los contratos no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos.

Segundo, tanto en el contrato de arrendamiento de servicios como en el de trabajo se produce la prestación de esos servicios a cambio de un precio pero, el contrato de trabajo se distingue porque el pago del precio se realiza a través de las notas específicas de dependencia y ajenidad, elementos que han de ser extraídos de un conjunto de indicios:

- Indicios de dependencia: asistencia al centro de trabajo del empleador; sometimiento a horario; desempeño personal del trabajo, excepto esporádicas suplencias o sustituciones; inserción del

trabajador en la organización productiva de la empresa que programa la actividad laboral y ausencia de organización empresarial propia por parte del trabajador.

- Indicios de ajenidad: entrega o puesta a disposición del empresario de los productos o servicios realizados; las decisiones relativas a las relaciones del mercado o con el público las toma el empleador y no el trabajador; el empresario fija precios, selecciona la clientela e indica las personas a atender; el carácter fijo o periódico de las remuneraciones; el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma se realiza de acuerdo con un criterio proporcional a la actividad profesional prestada; y para el trabajador no existe ni riesgo ni lucro especial.
- Indicios contrarios a la dependencia o ajenidad en las profesiones liberales: la percepción de honorarios por servicios fijados de acuerdo con indicaciones corporativas; y la percepción de iguales pagadas directamente por los clientes, al contrario de lo que supone la percepción de retribución garantizada a cargo de la entidad sanitaria (no del paciente) en función de tarifa por los actos médicos realizados

Analizando este caso, el Tribunal llega a la conclusión de que la relación se encuadra mejor en el ámbito del contrato de trabajo por lo siguiente: es la empresa y no cada médico la que dispone de organización sanitaria propia; el lugar, el horario y los medios de trabajo aparecen programados por la clínica; es también la entidad quien gestiona y cobra los ingresos de los servicios profesionales y, mensualmente, les entrega un importe igual al porcentaje pactado de los ingresos efectivos realizados durante el mes anterior por los pacientes atendidos; las sustituciones y suplencias son la excepción a la regla general y se limitan a supuestos de imposibilidad o incapacidad de trabajo, con exigencia de permiso; y si bien los profesionales tienen cierta autonomía en cuanto a los trabajos a realizar a los pacientes, fijan los precios conforme a la tarifa recomendada del propio laboratorio y pueden prestar servicios en otras clínicas, sin embargo tiene mayor peso todo lo anterior.

Por su parte la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tiene por objeto la demanda de un abogado contra el despacho en el que venía prestando servicios para exigir una indemnización por despido improcedente, si bien los servicios prestados se habían documentando en facturas repercutiendo IVA y habiéndose aplicado la preceptiva retención, teniendo una participación en la sociedad de poco más del 2% (que vendió por 22.000 euros al ser despedido), de tal forma que las vacaciones venían determinadas por la dirección del despacho, tenía que entregar un informe del trabajo desarrollado cada día y llevando directamente la sociedad la relación con los clientes, decidiendo aquélla el importe de las facturas, si bien la dirección técnico-jurídica la llevaban los socios de manera individual.

Después de analizar minuciosamente la realidad de la relación entre el abogado y la firma, el Tribunal concluye que no se trata de una relación laboral, al considerar como trascendente que el profesional sea socio de la entidad, sin que ese hecho sea una mera apariencia formal debido a su participación y al precio al que la vendió.

En fin, después de leer estas sentencias sacamos una conclusión: no es nada fácil dilucidar si una relación es mercantil o laboral y, para ello, habrá que analizar múltiples factores diferentes en cada caso concreto.

Respecto de las actuaciones de la AEAT se produjeron dos consecuencias: la paralización de estos procedimientos y el compromiso de la AEAT de fijar unos criterios orientativos al respecto.

Dicho compromiso se concretó, a finales de marzo pasado, en la Nota de la AEAT 1/12.

En síntesis dicha Nota puede resumirse en lo siguiente:

Primero, la calificación a efectos laborales de una relación no es el único criterio para calificar fiscalmente unos rendimientos. Por 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 por el artículo 17.2.e) de la LIRPF.

Segundo, 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 previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF. Esta es una conclusión basada en la teoría del

vínculo que analizaremos cuando nos refiramos al problema de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores.

Tercero, la calificación de las retribuciones percibidas de una sociedad por sus socios, que no tengan que ver con la condición de administrador, no viene afectada por que ostenten o no el cargo de consejero o administrador.

Cuarto, la calificación de las contraprestaciones que reciba un socio de su sociedad por los servicios que le presta (según el artículo 17.1 LIRPF) será de trabajo, salvo que deban calificarse como rendimientos de actividad económica, y será de **rendimientos de actividad económica** (según el artículo 27.1 LIRPF) **cuando se cumplan simultáneamente, los dos siguientes requisitos:** ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos, lo que sucede cuando **no concurren las notas propias de dependencia y ajenidad** que conocemos por la STS 07-11-07 (en este análisis, la condición de socio nos podría inclinar a la inexistencia de dependencia, aunque es perfectamente posible que un socio de una sociedad no ordene medios porque concurren en él las notas de dependencia y ajenidad pero, sin embargo, a partir de un 50% de participación parecería claro que no concurren dependencia y ajenidad; y **existencia de medios de producción en sede del socio** (trabajo y/o capital). Cuando los socios presten servicios profesionales es fácil entender que tienen medios de producción, ya que el principal factor es la capacitación profesional para prestarlos.

Otro aspecto diferente de las retribuciones percibidas por los socios, por los servicios que prestan a su sociedad, es la valoración de las mismas. No disponiendo de espacio para tratarlo en profundidad, al menos conviene recordar que, cuando el socio tiene una participación del 5% o superior, estaremos ante operaciones vinculadas que de manera obligatoria habrá que valorar a valor normal de mercado según el artículo 16 del TRLIS y, en su caso y con las excepciones previstas, conservar la documentación correspondiente sobre las mismas. No obstante, la valoración dada por las partes se considerará que es la del mercado si se trata de prestaciones de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada si se cumplen una serie de requisitos, según lo dispuesto en el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Conclusiones:

- La calificación de las retribuciones obtenidas por desempeñar el cargo de consejero o administrador es de rendimientos del trabajo siempre, según el artículo 17.2.e) de LIRPF.
- La calificación de las retribuciones obtenidas por un gerente o por el personal de alta dirección de una persona que, además, es consejero o administrador también se calificará siempre como rendimiento del trabajo, por quedar aquella labor subsumida en las propias del cargo mercantil.
- En ambos casos la retención que habrá de practicar la entidad será la especial aplicable a consejeros y administradores que, en 2012 y 2013, es del 42%.
- Para calificar las retribuciones obtenidas por los socios por prestar a la sociedad servicios diferentes a los que presta un consejero o administrador habrá que realizar un análisis caso a caso con los siguientes criterios:
 - Si la actividad de la sociedad es empresarial, en principio los servicios que preste un socio a la misma, diferentes de los consistentes en las labores de administrador, se van a calificar como trabajo, sea cual sea la participación que el socio tenga en la sociedad, salvo que dicho socio cuente con medios de producción propios para prestar sus servicios, cosa harto infrecuente.
 - Si la actividad de la sociedad es profesional y el socio es un profesional que le presta servicios, y su participación alcanza el 50% ó un porcentaje mayor, la calificación de las retribuciones percibidas será de actividad profesional.
 - Si la participación del socio profesional es inferior al 50%, si bien se cumplirá (por ser profesional) el segundo de los requisitos para calificar como actividad económica, habrá que analizar en cada caso si el profesional desarrolla con independencia y flexibilidad su labor, en cuyo caso estaremos ante una actividad profesional y, en caso contrario, en el que concurren las notas de dependencia y ajenidad, la calificación será de rendimientos del trabajo.

3. Deducibilidad de las retribuciones de los administradores

El conflicto en este aspecto se desata con motivo de las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 referidas a la empresa Mahou.

El artículo 33 de los Estatutos de esta entidad señalaba: *"La retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley. En todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser deducida en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente."*

El Tribunal, a la vista de esa disposición estatutaria, aunque la Junta General acordaba cada año la cuantía de las retribuciones, considera que no es posible la deducción de las mismas porque entiende que no vienen determinadas "con certeza" en los estatutos.

El Supremo, para que las retribuciones sean deducibles, entiende que los estatutos deben precisar el concreto sistema retributivo, sin que sea suficiente que se prevean sistemas alternativos y se deje a la Junta la determinación de cuál se aplica; si se elige un sistema variable, consistente en una participación en beneficios de la sociedad, no basta con fijar un límite máximo, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos y, cuando la retribución sea fija, no basta con prever su existencia y obligatoriedad, sino que es preciso que se prevea la cuantía o, al menos, los criterios para determinarla perfectamente.

Además, en el supuesto de hecho examinado se satisfacen otras retribuciones específicas al Consejero Delegado, Presidente y Vicepresidente por el desempeño de "cargos de alta dirección de la empresa", estando los mismos afiliados a la Seguridad Social, manteniendo un vínculo laboral, y se argumenta por la entidad que dichas personas llevan la gestión de la empresa, siendo esto diferente de las labores de Consejero, ya que se les exige un plus de dedicación, solicitándose que al menos estas retribuciones sí se puedan deducir.

Sin embargo, el Tribunal, basándose en sentencias anteriores, considera que, como las funciones del alto cargo son muy parecidas a las de los órganos de administración, la calificación como laboral no puede hacerse por dichas funciones, sino por la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla. En este caso, el Consejero Delegado forma parte del órgano de administración, su vínculo con la sociedad es mercantil y no es laboral. Cuando se simultanean labores de consejero y de personal de alta dirección, como no es posible distinguir unas funciones de otras, la relación es mercantil. Es lo que se ha dado en llamar la *teoría del vínculo*.

Ello implica que, para deducir las retribuciones de estos altos directivos, que a su vez son consejeros, éstas han de estar también determinadas en los estatutos.

No obstante, la sentencia admite que puedan concurrir simultáneamente, en la misma persona, las funciones como miembro del órgano de administración y como personal laboral en régimen de dependencia común (no de alta dirección).

A la vista de la jurisprudencia comentada, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT solicitó informe a la DGT acerca de la deducibilidad de las retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles cuando, previéndose estatutariamente el carácter remunerado del cargo, no se cumplen de forma escrupulosa todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.

El Órgano Directivo, contestando a dicha solicitud, expresó lo siguiente:

- Las Sentencias se dictaron sobre un ejercicio en el que aún estaba vigente la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades, la Ley 61/1978.
- Dicha norma establecía, como condición para que un gasto fuese deducible, que fuera necesario.
- Con la norma vigente (Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) un gasto será deducible si se cumplen los siguientes requisitos:
 - Sea gasto desde el punto de vista contable porque los pagos a los Administradores suponen un decremento del patrimonio neto de la entidad por la cantidad monetaria satisfecha, sin ser

- retribución de los fondos propios, tal y como definen el concepto de gasto el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad.
 - o Esté contabilizado en resultados.
 - o El TRLIS no contenga un precepto específico que impida su deducibilidad fiscal. Y no lo contiene, al contrario que la Ley 61/1978 que le exigía al gasto ser necesario para no constituir una liberalidad. Con la Ley 43/1995 (también, naturalmente, con su Texto Refundido) no es liberalidad aquello que tiene contraprestación.
- Seguidamente se analiza, para las retribuciones de los Administradores, si se cumplen los tres requisitos, llegándose a la conclusión de que sí, descartando que este gasto, cuando el cargo es remunerado según Estatutos, sea una liberalidad, ya que la nueva ley, al contrario que la anterior, no exige que un gasto sea obligatorio, basta con que sea conveniente, con que esté correlacionado con los ingresos.

En definitiva, la conclusión a la que se llega es que, con la norma actual, las retribuciones de los Administradores de sociedades mercantiles serán gasto fiscalmente deducible cuando los Estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpla de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.

Desde luego, esto no quiere decir que si, por estatutos, el cargo es no remunerado, se puedan deducir las retribuciones de los administradores.

También hay que tener en cuenta que, aunque las retribuciones satisfechas a los administradores no fueran deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, ello no significa que los administradores, en su IRPF, no tengan que tributar. Tienen que incluir dichas retribuciones en su base imponible y la Sociedad debería haber practicado la correspondiente retención al tipo especial que, en 2012 y 2013, es del 42%.

Conclusiones:

- Para que las retribuciones de los administradores sean deducibles, los estatutos tienen que prever que el cargo es remunerado. Si bien, como hemos visto, la DGT admite la deducción de las retribuciones si está prevista la remuneración en estatutos, aunque no se detallan estrictamente todas las precisiones que exige el Alto Tribunal, siempre nos dará más seguridad jurídica, sobre todo en el ámbito mercantil, detallar esos pormenores.
 - Si un administrador con cargo gratuito presta servicios propios de una relación laboral de alta dirección, como puede ser la de gerente, para que las retribuciones por los mismos sean deducibles es preciso que el cargo de administrador esté remunerado, al subsumirse esas funciones de la relación laboral de carácter especial en las funciones de un administrador.
 - Las retribuciones que perciba un gerente que también es administrador deberán someterse al tipo de retención especial previsto para consejeros y administradores. Naturalmente, si una persona tiene una relación laboral de carácter especial con la empresa y no ostenta cargo de consejero o administrador, se le retendrá como a otros trabajadores y las retribuciones serán deducibles para la compañía sin que se precise previsión estatutaria al respecto.
- 4. Efecto colateral de las Sentencias Mahou en la exención de participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y en la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

En primer lugar, recordamos que para que se produzca la reducción del 95% en el valor de las participaciones de una sociedad, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es preciso cumplir con los requisitos que exige este tributo, como el mantenimiento o, en el caso de donaciones, que el donante tenga más de 65 años, y además que las participaciones estuvieran exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio según el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, exención desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1704/1999.

La referida exención está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos: que la entidad no pueda calificarse como de cartera o de mera tenencia de bienes; que la participación del socio sea al menos del 5%, considerada individualmente, o del 20% si es conjuntamente con el grupo familiar; y que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una

remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

Precisamente este último requisito es el que algunas Comunidades Autónomas están cuestionando a raíz de las Sentencias comentadas, entendiéndose que si una persona está ejerciendo el cargo de administrador, percibiendo por ello una remuneración, sin que los estatutos recojan las previsiones exigidas por la jurisprudencia, no se tiene derecho a la reducción.

Basándose en este criterio, alguna Comunidad ha efectuado liquidaciones a sucesores en tres casos: cuando habían aplicado la reducción si la remuneración del causante no se percibía estrictamente por el ejercicio del cargo de administrador, siendo éste cargo gratuito o cuando los estatutos no recogían estrictamente las previsiones de estas remuneraciones: cuando la remuneración se había percibido por un cargo de alta dirección por la persona que además era administrador, siendo dicho cargo gratuito; o si las remuneraciones de la persona de referencia del grupo familiar se perciben por una relación laboral común, argumentando que, en ese caso, las retribuciones no se perciben por ejercer funciones de dirección.

Tradicionalmente, respecto a este requisito, la DGT ha considerado que para que fuera aplicable la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en Sucesiones y Donaciones es preciso que el **ejercicio de las funciones de dirección sea efectivo**, teniendo en cuenta que la norma reglamentaria antes referenciada considera funciones de dirección los siguientes cargos: Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento o Consejero, siempre que estas personas tengan efectiva intervención en las decisiones de la empresa, y considerando que el listado anterior es enunciativo o ejemplificativo y no exhaustivo. Además, la participación en la toma de decisiones de la empresa ha de ser no solo nominal, sino también efectiva, lo cual supone participar en la toma de decisiones generales básicas de la empresa, sin que baste, por ejemplo, la mera pertenencia al Consejo de Administración.

Asimismo, además de que el ejercicio de funciones directivas sea efectivo, se exige que **exista contrato o nombramiento**, teniéndose que probar que existe el contrato o que se cumplen los requisitos del nombramiento exigidos por la normativa mercantil.

Por último, también se exige la existencia de un **nexo causal** entre el contrato o nombramiento, acreditado fehacientemente, y la retribución percibida por esas funciones directivas, en definitiva, habrá que acreditar que las remuneraciones tienen origen en una función directiva y no por otro trabajo o por que se esté remunerando al capital.

El criterio de la DGT en este aspecto podría resumirse en lo expresado a través de la Consulta V2372-10 y en el Informe que emitió a solicitud de la Consellería de Facenda de la Comunidad de Galicia:

- Lo tributario es un compartimento estanco respecto al resto del ordenamiento jurídico.
- Si se acredita que efectivamente y de forma objetiva concurren los requisitos legales para el beneficio tributario, habrá de reconocerse.
- Sería posible considerar a estos efectos la suma de las retribuciones percibidas como administrador y por un trabajo de alta dirección, independientemente de que esta situación sea admitida o no por la legislación laboral, siempre que se cumplan los requisitos materiales.

Conclusiones:

- Para que sea aplicable la exención de las participaciones de empresas familiares en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además de los restantes requisitos del artículo Cuatro.Ocho.Dos de la ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y los propios del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respecto al requisito de las remuneraciones por ejercer funciones de dirección que ha de cumplir la persona de referencia del grupo familiar, se han de cumplir dos requisitos:
 - Material: ejercicio de funciones directivas día a día
 - Formal: debe existir o un nombramiento o un contrato que faculte para el ejercicio de dichas funciones.

5. Ejemplos aclaratorios

Ejemplo 1:

Administrador con cargo gratuito, y socio con el 80% de las participaciones sociales, cobra por desempeñar labores de gerente en la compañía, calificando las retribuciones como trabajo personal.

En este caso las retribuciones se califican como trabajo personal, en virtud del artículo 17.2.e), ya que por la teoría del vínculo las funciones del gerente se equiparan a las del administrador, entendiéndose que la relación es mercantil.

La retención a aplicar por la compañía será la especial prevista para consejeros y administradores, que en 2012 y 2013, es del 42%.

Dichas retribuciones no serán deducibles para la sociedad por ser el cargo de administrador gratuito según estatutos, al coincidir gerente y administrador en la misma persona y siendo gratuito el cargo de administrador.

Si se cumplen el resto de requisitos, y la remuneración percibida supone más del 50% de las que percibe esa persona por los rendimientos de actividades económicas y por trabajo, las participaciones estarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, pudiendo gozar, en su caso, de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,

Ejemplo 2:

Socio con participación del 100% en una sociedad dedicada a la venta al por mayor y por menor de pequeños electrodomésticos, con el cargo de administrador gratuito, en la que realiza las funciones de dirección y, además, está en el almacén vendiendo a los clientes particulares, cobrando por esta labor un sueldo mensual.

Las remuneraciones que percibe se calificarán como rentas del trabajo ya que, aunque por su participación, la prestación de servicios que realiza no se adapta a las notas de dependencia y ajenidad, tampoco tiene medios de producción propios para prestarlos.

Dichas retribuciones serán deducibles como gastos de personal, por una relación laboral común.

Se puede cuestionar la exención del valor de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones porque las retribuciones no se perciben por ejercer funciones de dirección. No obstante, dichos beneficios fiscales podrán intentar defenderse argumentando que la remuneración corresponde también a un ejercicio efectivo de toma de decisiones propio de la dirección.

Ejemplo 3:

El supuesto de hecho coincide con el supuesto anterior, si bien los servicios que el socio presta a la sociedad, al contrario de los que allí se expresan, consisten en dirigir la política de compras y ventas y la gestión de almacén de la sociedad.

Igual que en el caso anterior las retribuciones se calificarán como rentas del trabajo, serán deducibles como una relación laboral común pero, en este caso, al realizar funciones directivas, las participaciones estarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio sin ninguna duda.

Ejemplo 4:

Sociedad que presta servicios de asesoramiento contable y fiscal a empresas, con dos socios que ostentan la mitad del capital cada uno, en la que ambos son administradores solidarios, con el cargo de administrador gratuito, realizando funciones de dirección y, además, reciben un sueldo por la prestación de servicios a la sociedad consistentes en el asesoramiento de los clientes de la misma.

Las retribuciones percibidas habrá que calificarlas, al contrario de lo que se viene haciendo, como rendimientos de actividades profesionales, facturando por dichos servicios y repercutiendo el correspondiente IVA.

Esto es consecuencia del criterio de la AEAT, expresado en la Nota 1/12, ya que no estamos ante una relación con las características de la dependencia y ajenidad, por tener una participación del 50% y, al tratarse de profesionales, se puede entender que disponen de medios para prestar dichos servicios (por su capacitación no necesitan más), cumpliéndose simultáneamente los requisitos para calificar como actividad económica.

Las retribuciones serán perfectamente deducibles para la entidad y las participaciones no estarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, debido a que no se perciben por ejercer funciones de dirección en la entidad (se perciben por la prestación de servicios profesionales).

Ejemplo 3:

El mismo supuesto que en el caso anterior pero se trata de tres socios, con participaciones del 33% cada uno, siendo los tres también administradores solidarios.

En este caso la calificación de las retribuciones de los servicios prestados podría ser la de rendimientos del trabajo porque, si están sometidos a horario, tienen en la sociedad su puesto de trabajo, deben cobrar unas determinadas tarifas que se acuerdan por todos, etc., pueden apreciarse las notas de dependencia y ajenidad y, por lo tanto, pese a que por ser profesionales se puede entender que disponen de medios para desempeñar su labor, no concurren simultáneamente los dos requisitos necesarios para calificar los servicios como actividad económica y, en consecuencia, se calificarán como procedentes del trabajo.