

D.G.T.

Nº Consulta: V1562-14

Tributación de la retribución de los socios administradores que además desempeñan las funciones de trabajador (servicios profesionales relativos a la abogacía, la asesoría y la economía).

Fecha: 13 de junio de 2014

Arts. [10.3](#), [16](#) y [19](#) T.R.L.I.S. (RDLeg. 4/2004)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

La entidad consultante es una sociedad limitada profesional, que presta servicios de asesoría legal, fiscal, laboral y mercantil a empresas, profesionales y particulares. La sociedad está compuesta por cuatro socios profesionales (dos abogados, economista y asesor fiscal) con participaciones que en dos de los casos superan el 25% del capital social y en los otros dos, su participación está alrededor del 15%.

Todos los socios prestan sus servicios a la sociedad como trabajadores profesionales, percibiendo un sueldo anual, retribución que se fija por la Junta General de Socios, en función de su trabajo obligándose a trabajar dentro o en el marco horario y el calendario laboral, responsabilizándose cada uno de ellos en función de su especialidad, tanto de la dirección técnica de los diversos departamentos de la Firma, como de desempeñar su profesión bajo las directrices y procedimientos establecidos por la propia Firma para todos sus trabajadores.

Los socios en función de su participación y siendo todos ellos consejeros, se hallan encuadrados, a efectos de su cotización en la Seguridad Social en el R.E.T.A, y en el Régimen General Asimilado, en función de si su participación supera o no, el porcentaje del 25% del capital social.

Los cuatro socios son miembros del Consejo de administración de la sociedad, percibiendo por dicho desempeño una retribución fijada también por la Junta General de Socios, igual para todos ellos, retribución que se somete a una retención del 42%.

Asimismo, los cuatro socios están apoderados de forma mercantil, limitándose dichos poderes, exclusivamente, a la posibilidad de gestionar los asuntos ordinarios del tráfico y relaciones habituales, con exclusión de asuntos de carácter especial o no habitual. La existencia de dichas retribuciones, la forma de acordarlas, así como las prestaciones laborales y profesionales a las que se obligan los socios, vienen previstas en los Estatutos sociales de la Sociedad.

CUESTION PLANTEADA

- 1) Si la retribución que perciben los socios profesionales por su trabajo diario debe considerarse como rendimiento de trabajo, sometida a una retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o debe considerarse como una prestación de servicios.
- 2) Cuál sería el tratamiento que debe recibir la retribución de los consejeros.

3) Si dichas retribuciones son gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACION

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En primer lugar, hay que señalar que el Consejo de Administración está formado por cuatro personas físicas socios a su vez de la entidad consultante, que desempeñan además de las funciones propias de dirección y administración, servicios profesionales diversos (abogados, asesores fiscales).

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), establece que en el método de estimación directa, la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por su parte, el artículo 16 del TRLIS señala que:

“1.1º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

(..).

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...).

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

(...)

4. 1º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que, aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparable, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

2º Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculadas que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculadas al resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones que el contribuyentes, o en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

(...)"

Adicionalmente, el artículo 19 del TRLIS señala que:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. (...).

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)"

Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de

gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS.

En el supuesto concreto planteado, los socios administradores además desempeñan las funciones de trabajador, en concreto prestan servicios profesionales relativos a la abogacía, la asesoría y la economía. Los socios prestan sus servicios a la sociedad como trabajadores, percibiendo una retribución que se fija por la Junta General de Socios en función de su trabajo. Por otra parte, el cargo de administrador de acuerdo con los Estatutos es retribuido.

No corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o mercantil que une a los socios profesionales con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 julio, del Estatuto del trabajo autónomo, no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, “Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.”

A su vez, la disposición adicional vigésimo séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, sobre campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, en su apartado 1 dispone que:

“1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

1º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco, por consaguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

(...)”

En virtud de todo lo anterior, las retribuciones que perciban los socios administradores en la medida en se correspondan con la contraprestación por los servicios

profesionales prestados a la consultante, con independencia de su naturaleza mercantil o laboral, tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre y cuando su valoración se efectúe a valor de mercado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, previamente transcrito.

Por otra parte, el cargo de administrador es retribuido, la existencia de dichas retribuciones viene fijada en los Estatutos de la sociedad, a tal efecto, hay que señalar lo siguiente:

El artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en virtud del cual:

“1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.”

Por tanto, en la medida en que el sistema de retribución recogido en los estatutos de la consultante se adecue a lo dispuesto en el artículo 217 del TRLSC, previamente transcrito, el gasto correspondiente a la retribución del administrador, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, en la medida en que no supere la cantidad fija aprobada en Junta General.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador y funciones gerenciales de naturaleza directiva y de administración de la sociedad, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 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”.

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 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 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en adelante 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”.

En lo que respecta al tipo de retención aplicable, el artículo 101.2 de la LIRPF, establece:

“2. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento. Este porcentaje de retención e ingreso a cuenta se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.”

No obstante, el apartado 4 de la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF, eleva el porcentaje de retención del 35 al 42 por ciento para los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014.

En lo que se refiere a la prestación de servicios distintos de los anteriores de carácter profesional, debe tenerse en cuenta por un lado lo establecido en el primer párrafo del artículo 17.1 de la LIRPF: “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.”

Y por otro, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 27.1 de la LIRPF: “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.”

Tal y como se ha señalado con anterioridad, no corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio profesional con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, como se señala en la resolución a la consulta vinculante de este Centro Directivo V1492-08, de 18 de julio, que “...en ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales 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, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad”.

Teniendo en cuenta lo anterior, debe indicarse que de tratarse de retribuciones satisfechas por la sociedad por la prestación por los socios de servicios que tengan la calificación a efectos del IRPF de actividades económicas, les resultarán de aplicación los tipos de retención previstos en el artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo); siendo los tipos de retención aplicables a los rendimientos de trabajo los previstos en los artículos 80 de dicho Reglamento, debiendo tener en cuenta las modificaciones introducidas en dichos tipos por la disposición adicional trigésima quinta y la disposición transitoria vigésima tercera de la LIRPF. A su vez, dentro de los referidos tipos, el específico aplicable a la actividad en

cada caso desarrollada, va a depender de sus características y las circunstancias que concurran en su prestación, lo que, dado el carácter genérico de los datos aportados, no puede precisarse.

Lo que comunico a Vd. **con efectos vinculantes**, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.