

Retribución de administradores y relación socio/sociedades profesionales

Comisión de fiscal, 29 de septiembre de 2016

Retribución de administradores y relación socio/sociedades profesionales

- I. TEORÍA DEL VÍNCULO Y RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES EN EL IS
- II. TRATAMIENTO EN EL IRPF Y EN EL IVA
- III. OPERACIONES VINCULADAS SOCIO-SOCIEDAD
- IV. CONTROL DE DIETAS

TEORÍA DEL VÍNCULO

- **JURISPRUDENCIA TRIBUNAL SUPREMO:** El cargo de Administrador es “INCOMPATIBLE” con el cargo de personal de alta dirección, la relación sociedad-administrador absorbe a la relación laboral de carácter especial (relación definida en base a los poderes otorgados).

Así pues, debido a la imposibilidad del doble vínculo del administrador y el personal de alta dirección

ADMINISTRADOR + ALTA DIRECCIÓN → ADMINISTRADOR

TEORÍA DEL VÍNCULO – DEDUCIBILIDAD EN EL IS

- **Art 217.1 LSC:** El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración [...].”

CONSECUENCIAS:

- ✓ Con el antiguo TRLIS (art 14 RDL 4/2004) : Retribución administrador no fijada en estatutos → LIBERALIDAD no deducible en el IS.

➡ CONTRATO ALTA DIRECCIÓN + ADMINISTRADOR NO RETRIBUIDO → TODO COMO ADMINISTRADOR → LIBERALIDAD NO DEDUCIBLE EN EL IS

TEORÍA DEL VÍNCULO – DEDUCIBILIDAD EN EL IS

➤ V-2394-12

Socio + administrador+ director general (contrato alta dirección).

Cargo retribuido según estatutos y aprobado cada año en junta general.

¿Deducibles las retribuciones?

Teoría del vínculo: Se entiende que toda la relación es mercantil, por tanto, retribuciones deducibles siempre que no superen las cuantías fijadas en estatutos.

➤ V0356-13

Socio mayoritario + Administrador único **no retribuido**+ labores de gerencia + labores propias del objeto social.

¿Deducibles las retribuciones?

Teoría del vínculo: Administrador y gerencia no deducibles.

Labores objeto social deducibles.

TEORÍA DEL VÍNCULO – DEDUCIBILIDAD EN EL IS

- **STS 2795-2013** de 5-2-2015 resume la posición jurisprudencial del TS
- ✓ La figura de administrador es compatible con la de trabajador ordinario pero no con la de personal de alta dirección. En estos casos la relación mercantil (sociedad-administrador) absorbe a la relación laboral de carácter especial.
- ✓ **La relación laboral de carácter especial se puede inferir de los poderes con los que actúe ese empleado.**
- ✓ En consecuencia, las retribuciones que percibe un gerente que a su vez es administrador, se considerarán que provienen de esa última función, por tanto, si en los estatutos se definía el carácter gratuito de la función, **todo lo que perciba** será no deducible.
- ✓ El consejo no puede determinar las retribuciones de todos o algunos de sus miembros.
- ✓ La junta general puede determinar la retribución del consejo dentro de los márgenes establecidos en los estatutos, si estos no lo establecen se estaría incumpliendo la legislación mercantil. **Lo que nos lleva a considerar que son gastos no deducibles no como liberalidades (15 .e) sino por ser contrarios al ordenamiento jurídico (15.f).**



LA CUESTIÓN NO SE CENTRA EN LA “NECESARIEDAD DEL GASTO”, SINO EN SU LEGALIDAD

TEORÍA DEL VÍNCULO - DEDUCIBILIDAD EN EL IS

Compatibilidad de la figura de administrador y trabajador:

➤ **V-0351-13**

Administrador + Jefe Departamento comercial.

Carácter gratuito según estatutos. Deducible?

Respuesta: Deducible en la medida en que retribuyan única y exclusivamente las labores de jefe del departamento comercial.

En la misma línea: V1240-13 (Administrador + Albañil); V1548-13 (Administrador + jefe de contabilidad); V1598-13 (Administrador + graduado social) o V2373-14 (Administrador + Economista).

TEORÍA DEL VÍNCULO - DEDUCIBILIDAD EN EL IS

➤ Ley 27/2014 art 15 :

e) Los donativos y liberalidades. [...] Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Existencia de contrato de alta dirección / laboral (art 249 LSC)

¿Pone el artículo 15.e) fin a la teoría del vínculo?

Recordatorio : RDL 1/1994, TR Ley General de la SS (DA 27). Campo de aplicación del Régimen Especial de la SS de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Estarán **obligatoriamente** incluidos en el RETA:

- 1- Ejercen las funciones **de dirección y gerencia** que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador.
 - 2- 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 aquélla.
- ✓ **Control efectivo:** 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- socio** posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

- 1.º : +50% del Capital: Familiares hasta 2º grado
- 2.º : +33%
- 3.º : +25% y funciones dirección y gerencia

NO EN RETA: Socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios.

CALIFICACIÓN EN EL IRPF

➤ Ley IRPF: art 17.2.e

2. "En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

[...]

a) Las siguientes prestaciones:

e) 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."

➤ Artículo 27.1 LEY IRPF:

"No obstante, 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 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 [Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados](#)."

CALIFICACIÓN EN EL IRPF

- **DGT V1148-15** Trabajo del socio en la sociedad.

Para tener la consideración de rendimientos de actividades económicas:

- ✓ **Elemento subjetivo:** Debe de tratarse de una sociedad que presta servicios profesionales (aplicable a todas las sociedades que prestan este tipo de servicios con independencia de que estén constituidas como sociedades profesionales). Requisitos deben de cumplirse tanto en sede del socio como de la sociedad.
- ✓ **Elemento objetivo:** Alta en el RETA o mutualidad de previsión social alternativa.

En caso de incumplimiento → Rendimientos del trabajo

CALIFICACIÓN EN EL IRPF

- **DGT V1727-15:** Retribuciones derivadas de las funciones propias del administrador tienen la consideración **de rendimientos del trabajo**.

Retención aplicable en 2016: 35% y 19% en el caso de empresas con VN<100.000 euros.

- **DGT V 1613-15 :** Administrador gratuito + ingeniero → Rendimientos de Actividades Económicas.
“La calificación de la relación como laboral debe atender a los criterios de independencia y ajenidad, 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”.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Estanqueidad tributaria: No tiene por que coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora del IRPF y del IVA (armonizada a nivel europeo).

➤ DGT V1148-15

- ✓ Determinar la existencia de medios de producción en sede del socio.
- ✓ Determinar si existe independencia y ajenidad.

→ El socio lleva su actividad de forma independiente: Sujeta a IVA.

→ El socio no lleva su actividad de forma independiente: No sujeto a IVA.

OPERACIONES VINCULADAS SOCIO / SOCIEDAD

➤ Art 18.2 Ley 27/2014:

Se considerarán personas o entidades vinculadas, entre otras, las siguientes:

“a) Una entidad y sus socios o partícipes

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.”(...) → **ELIMINA LA OBLIGACIÓN DE JUSTIFICAR QUE LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR SE REALIZA CONFORME A PRECIOS DE MERCADO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES.**

➤ **Artículo 18.6 Ley 27/2014 (SAFE HARBOUR):** Regla de puerto seguro con el fin de determinar el valor de mercado de la retribución a percibir por el socio profesional. Régimen de distribución de beneficios similar a la antigua transparencia fiscal de sociedades profesionales. → **Limitación de la capitalización de las sociedades profesionales.**

➤ No obstante, comprobaciones Inspectoras de la AEAT aplican la regla de imputación del 85% (art 16.6 RIS 2004). Consideración que valor del servicio prestado por socio **similar** al valor servicio prestado por sociedad.

OPERACIONES VINCULADAS SOCIO / SOCIEDAD

“El contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Ingresos de la entidad: + 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales.*
- b) Cuantía de las retribuciones: 75% de los resultados de la entidad se repartan .*
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:*

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. (7.455,14 euros/año en 14 pagas).

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios profesionales. “

OPERACIONES VINCULADAS SOCIO / SOCIEDAD

A modo de ejemplo: Despacho de economistas con dos socios al 50% presenta los siguientes datos:

Ingresos: 200.000 euros

Gastos: 120.000 de los cuales 100.000 se corresponden con las retribuciones de los socios

¿Cumple los requisitos?

Resultado previo: $200.000 - 20.000 = 180.000$

Resultado a repartir: $75\% \text{ de } 180.000 = 135.000 \rightarrow \text{NO CUMPLE}$

Consecuencias:

IRPF: Aumento de los ingresos: +35.000 y Aportación FP: 35.000

IS: Aumento de los gastos A -35.000 y mayor importe de FP: 35.000

OPERACIONES VINCULADAS SOCIO / SOCIEDAD

➤ CV 0295-15:

Graduado social, socio y administrador gratuito. Puede considerarse retribución de mercado la fijada en el convenio colectivo para el personal con su categoría? DGT no se pronuncia, pero indica posibilidad de solicitar acuerdo previo de valoración.

Dificultad de probar precio de mercado en sociedades profesionales sin acudir a puerto seguro (18.6 LIS).

CONTROL DE DIETAS

- **Art. 17.1 LIRPF:** Se excluye de tributación las dietas que se correspondan con “gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia” **solo para trabajadores con relación laboral o estatutaria y el art. 9 del RIRPF los define y cuantifica.**

Las percepciones de los administradores se regulan en el art. 17.2 de la ley por lo que el concepto de dietas del art. 9 mencionado no resulta de aplicación (V-2167-15).

El control del tratamiento fiscal de las dietas por parte de la AEAT se puede realizar tanto al comprobar las empresas (dependencias de Inspección) que las satisfacen como al trabajador que las percibe (dependencias de Gestión Tributaria).

- En caso de control a la entidad pagadora por parte de la Inspección:
 - ✓ Acta por retenciones.
 - ✓ Posible expediente sancionador.
 - ✓ Información a Gestión Tributaria para que liquide a los perceptores **descontando la retención que se le exige a la empresa.**

CONTROL DE DIETAS

➤ En caso de control al perceptor:

- ✓ Sujeción al impuesto por las percepciones obtenidas bajo el indebido concepto de dietas.
- ✓ No cabe deducir las retenciones que deberían haberse efectuado (**Resolución 2837-2010 TEAC**).
- ✓ Las cantidades a computar por el trabajador como retención serán las realmente practicadas. (**Resolución 885-2009 TEAC**).

CONTROL DE DIETAS

Se plantea si en este tipo de controles es la AEAT puede exigirle al trabajador la justificación de las dietas:

- ✓ Control sobre administradores: no les es de aplicación el régimen de dietas además de su implicación en la toma de esa decisión por tanto las regularizaciones no admiten discusión.
- ✓ Control sobre administradores y que son al mismo tiempo directores generales o gerentes : toda su retribución proviene de su vinculo mercantil como administrador.
- ✓ Control sobre socios que perciben dietas.
- ✓ Control sobre perceptores de cantidades fijas.
- ✓ Otros supuestos de control (empleados corrientes).

TSJ Galicia 118/2006, 16 de Marzo → La justificación deberá de exigírsele al pagador y no empleado. No resultaría de aplicación si dietas percibidas por socios o administradores.