



# **TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ADMINISTRADORES Y SOCIOS DE ENTIDADES MERCANTILES**

27 de noviembre de 2012

# Tratamiento fiscal de los administradores y socios de entidades mercantiles.

- Entidades mercantiles
  - Retribución de administradores personas físicas
  - Retribución de los socios profesionales
- Sociedades civiles privadas
  - Socios profesionales
- Fiscalidad para la entidad pagadora
- Operaciones vinculadas

# Normativa aplicable.

## Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF :

- Rendimientos íntegros de trabajo
  - Artículo 17.1 Rendimientos de trabajo “por naturaleza”
  - Artículo 17.2.e) “ .....retribución de los administradores...”
  - Artículo 17.2.j) “ .....relaciones laborales especiales....”
- Rendimientos íntegros del capital mobiliario : Artículo 25.1. a) y d)” participación en fondos propios”
- Rendimientos de actividades económicas : Artículo 27 y siguientes y art.95 RIRPF
- Retenciones : Artículo 101.2

## RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS:

- Artículo 14 “ gastos no deducibles”
- Artículo 16 “operaciones vinculadas” y art. 16 RTRLIS

## Nota de la AEAT 1/12, de 22-03-2012:

Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles

# Administrador Persona Física

## Calificación de la retribución:

Son rendimientos del **trabajo personal** las retribuciones de los miembros de los consejos de administración, juntas que hagan sus veces y miembros de otros órganos representativos similares (art.17.2.e. LIRPF)

## Órganos similares:

- Juntas de gobierno de colegios profesionales, comisión de control de cajas de ahorro, órganos de federaciones deportivas, representantes de colegios profesionales por asistencia al órgano de gobierno.
- Administradores judiciales, síndicos, depositarios, comisarios o interventores judiciales .
- Administrador concursal cuando sea acreedor titular de un crédito ordinario.
- Presidente de comunidad de propietarios con funciones de administrador

**Consultas DGT:** 30-12-99, 25-10-01, V1810-10, V9-3-00, V10-11-08, V19-11-08, V19-11-99, V18-01-11.

# Administrador Persona Física

## Doble actividad:

- Administrador (relación mercantil)
- Personal de alta dirección (relación laboral)

El Tribunal Supremo (13-11-2008), acerca de esta posibilidad de compatibilizar ambas actividades, ha establecido que el cargo de administrador tiene como función esencial la dirección, gestión, administración y representación de la entidad.

Por ello, se aprecia un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa.

Se concluye que las funciones de administrador absorben las propias de la gerencia.

Prevalecen las relaciones mercantiles sobre las laborales especiales.

# Administrador Persona Física

❑ Tipo retribución:	dineraria	
	especie :	Cuota autónomos (DGT 8-06-01,29-03-00-V1524-12)
		Utilización vivienda (DGT 2182-00)
		Vehículo (DGT V0772-07)
		Gastos de desplazamiento (DGT V1541-10)

*\*\* Normas de valoración*

## ❑ Retenciones:

Retribuciones percibidas por su condición de **administrador**: 42%\* (art.80.1.3º RIRPF)

**Resto** de retribuciones: sistema general de cálculo (art.82 y ss RIRPF).

➤ Relaciones laborales de carácter especial: mínimo 15%

\* **Para 2012 y 2013**

# Administrador Persona Física

- ❑ Si el cargo de administrador es **retribuido**: Rendimientos de trabajo (art.17.2.e. LIRPF).

—————> *Retención fija 42% para 2012 y 2013*

- ❑ Si el cargo de administrador es **gratuito**:

Rendimientos de trabajo (art.17.1 LIRPF). (Relación laboral ordinaria y con independencia de la modalidad de S.S. que le corresponda)

—————> *Retención general*

Rendimientos de trabajo (art.17.2.j) LIRPF) (Relación laboral especial)( DGTV0879-12)

—————> *Retención fija 42%*

Rendimientos del capital mobiliario (art.25.1.d) LIRPF), para el supuesto de administrador –socio.

—————> *Tipo retención 21%*

**NOTA: Reglas de valoración de operaciones vinculadas.**

# Administrador Persona Física

## Ejemplo: (DGTV0879-12)

Administrador con cargo gratuito según estatutos  
Es socio mayoritario  
Gerente de la entidad por la que percibe una retribución  
SS: RETA

### Tributación del Administrador-gerente:

Rendimientos del trabajo (art.17.2.e). Tipo fijo de retención 42%

### Tributación en la entidad:

Es una liberalidad y no es fiscalmente deducible el gasto.



# Socios - profesionales

¿Qué se entiende por rendimientos de actividades profesionales?

- ✓ El art. 95 RIRPF establece, sin carácter limitativo, qué se entiende por rendimientos de actividades profesionales a los efectos de dicho Impuesto, considerando como tales, y con carácter general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en **las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del I.A.E** (DGT 1484-10).
- ✓ El artículo 27 LIRPF exige además, para considerar la existencia de dichos rendimientos, 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 (DGT V2232-11).
- ✓ En **ausencia de notas de 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 **aunque los medios materiales** necesarios para el desempeño de sus servicios **sean proporcionados por la entidad** (DGT V1492-08).
- ✓ *Nota: las entidades mercantiles que realizan actividades profesionales están encuadradas en la Sección Primera del I.A.E*

# Socios - profesionales

*Nota AEAT 1/12 de 22-03-2012. Servicios prestados por el socio a la sociedad mercantil*

- Se limita a los servicios de **gerencia y profesionales** en el ámbito del IRPF
- **No existe una identidad** entre el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF y el concepto de relación laboral propio del derecho laboral.
- La calificación como rendimientos del trabajo **no puede basarse como único criterio** en la calificación a efectos laborales de la relación de la que derivan dichos rendimientos.
- La determinación de la naturaleza de los rendimientos a efectos del IRPF dependerá de la **conurrencia o no en cada caso concreto de las circunstancias que determinan su calificación**, cuestión de hecho cuya acreditación deberá probarse, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

# Socios - profesionales

*Nota AEAT 1/12 de 22-03-2012. Servicios prestados por el socio a la sociedad mercantil.*

## ➤ Socios y a su vez administradores de la entidad.

La condición de socio no afecta a la calificación de los rendimientos que éste obtenga por las funciones desempeñadas como administrador.

- ❑ Las retribuciones por **su cargo de administrador**: Rendimientos de trabajo (art.17.2.e) LIRPF)
  - La **totalidad de las retribuciones** percibidas por el ejercicio de sus *funciones (a pesar de haberse formalizado un contrato de alta dirección)* deben entenderse comprendidas en este concepto.
  - Dicha calificación es independiente de que estas retribuciones **sean o no deducibles** en el Impuesto sobre Sociedades.

# Socios - profesionales

*Nota AEAT 1/12 de 22-03-2012. Servicios prestados por el socio a la sociedad mercantil.*

➤ **Socios y a su vez administradores de la entidad.**

La doble condición de administrador y socio no afecta a la calificación de los rendimientos derivados de la prestación de servicios a la entidad al margen de su condición de administrador.

❑ **Servicios ajenos a su cargo de administrador:** No lo recoge la LIRPF

Rendimientos de trabajo salvo que se califique como actividad económica (art. 17.1 LIRPF)

❖ **Actividad económica (art.27.1 LIRPF):**

Ordenación por cuenta propia

Existencia de medios de producción en sede del socio

# Socios - profesionales

*Nota AEAT 1/12 de 22-03-2012. Servicios prestados por el socio a la sociedad mercantil.*

➤ **Socios y a su vez administradores de la entidad.** Servicios ajenos a su cargo de administrador:

❖ **Actividad económica** (*art.27.1 LIRPF*):

❑ **Ordenación por cuenta propia** (*TS 7-11-2007*)

Resulta irrelevante la calificación de los contratos efectuados entre las partes, debiendo analizarse la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto.

Existencia o no de **notas de dependencia** en el régimen de ejecución del trabajo y de **ajenidad** del mismo.

La condición de **socio se considera un indicio significativo** de la *inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad* (*DGT V1492-08*).

A partir del **50% de participación** en el capital no podrá entenderse que se dan las citadas notas (*art.2.1.c) Ley 20/2007. TS 20-10-1998. DGT V0179-09*).

# Socios - profesionales

*Nota AEAT 1/12 de 22-03-2012. Servicios prestados por el socio a la sociedad mercantil.*

➤ **Socios y a su vez administradores de la entidad.** Servicios ajenos a su cargo de administrador:

❖ **Actividad económica (art.27.1 LIRPF):**

❑ Medios de producción en sede del socio

El principal medio de producción reside en el propio socio (*capacitación profesional*). Prima el factor humano frente a los medios materiales.

Los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios pueden ser proporcionados por la entidad (*DGT V 1492-08*)

# Socios - profesionales

## Ejemplo: (DGT V2159-11/V1375/12)

La entidad (A) está participada por un socio profesional (B) al 75%.

La actividad de (B) para (A) es:

- Administrador único con cargo gratuito por estatutos
- Gerencia de la empresa por la que percibe una retribución
- Servicios profesionales aportando sus conocimientos técnicos.

## Solución:

- Gerencia de la empresa: Rentas de trabajo personal (*art. 17.2.e) LIRPF*)
  - Servicios profesionales:
- ✓ Ausencia de dependencia y ajenidad ( + 50% de participación): Actividad económica

# Socios - profesionales

## ➤ Socios sociedades civiles privadas profesionales (SCP):

No son contribuyentes del IRPF sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad (*Régimen de atribución de rentas*).

La atribución de la renta **tendrá la naturaleza derivada de la actividad** o fuente de donde procedan.

Es la entidad quien ejerce la actividad. Todos los partícipes deben asumir el riesgo de su ejercicio.

Los **rendimientos que un socio** pueda percibir por su “trabajo” en la entidad **no se integrará** en el IRPF como rendimientos de trabajo ni como rendimientos de actividades económicas correspondientes al socio, como profesional persona física e independientes de los rendimientos que correspondan a la entidad.

Las cantidades percibidas por el socio por su “trabajo” en la entidad **no** constituyen para ésta **gasto deducible** para la determinación del rendimiento neto (*DGT V2925-11*).

Retribución por las **tareas de administración** de la SCP no están sujetas a tipo fijo (*DGT V1490-10*)



# Administrador Persona Física

No se aplica, entre otros:

- ❑ Régimen de dietas exceptuadas de gravamen (*art.9 RIRPF*), con excepciones.
- ❑ La exención por trabajos realizados en el extranjero (*art.7.p) LIRPF*)
- ❑ Reducción por prolongación de la actividad laboral (*art.20.2 LIRPF*)
- ❑ Reducción por trabajador activo con discapacidad (*art.20.2 LIRPF*)
- ❑ Reducción por movilidad geográfica (*art.20.2 LIRPF*)

# Fiscalidad para la entidad pagadora

- La retribución a los administradores debe **constar en los estatutos**.
  - Puede adoptar diversas fórmulas: dietas por asistencia, retribuciones constantes o variables, participación en beneficios, etc...
  - Tendrán la consideración de **gastos de personal** y son **deducibles**.
- **DEDUCIBILIDAD: Sentencias TS 13-11-2008**
- Sólo son deducibles cuando los estatutos hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

# Fiscalidad para la entidad pagadora

## Informe de la DGT de 12 de marzo de 2009

Los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de **gasto fiscalmente deducible** en la determinación de la base imponible de Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el texto refundido de la Ley del Impuesto, **cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa** con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.

# Operaciones Vinculadas

Se consideran **operaciones vinculadas**, entre otras, las realizadas entre:

- Una entidad y sus socios o partícipes cuando el grado de participación sea  $\geq 5\%$
- Una entidad y sus consejeros o administradores

Reglas de valoración:

- **Valor normal de mercado.** Es aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.
- **Valor convenido.** Se podrá considerar que el valor convenido coincide con el de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada si se cumplen determinados requisitos.

# Operaciones Vinculadas

Las operaciones entre una entidad y sus consejeros o administradores se califican como operaciones vinculadas (*art. 16.3.b LIS*)

## Valoración de los servicios prestados:

- **Cargo retribuido por estatutos:** se aplican las normas de operaciones vinculadas
- **Cargo gratuito por estatutos:** NO se aplican las normas de operaciones vinculadas

## Determinación y acreditación de que la retribución se ajusta a valor de mercado:

- **Fuentes de información:**
  - INE
  - Información pública de los Registros Mercantiles
  - Estadísticas de empresas de consultoría

# Operaciones Vinculadas

Si el valor convenido resulta distinto del valor de normal de mercado, la diferencia entre ambos tiene para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia (*art. 16.8 LIS y 21 bis RTRIS*).

➤ **Administrador que no es socio de la entidad:**

✓ **Diferencia a favor del Administrador:**

Rendimiento de trabajo personal (*art. 17.1 LIRPF, DGT V18-07-07*) para el administrador  
Gasto deducible para la entidad.

✓ **Diferencia a favor de la Entidad:**

Renta integrable en la base imponible en la entidad  
No produce efecto alguno en el IRPF del administrador, salvo en algún supuesto.

# Operaciones Vinculadas

➤ **Administrador socio de la entidad:**

✓ **Diferencia a favor del Administrador-socio:**

Rendimiento del capital mobiliario (*art.25.1.d. LIRPF, DGT V09-03-00, V27-06-05*).  
(*art.25.1.a.LIRPF*)

No deducibilidad para la entidad (distribución de beneficios)

✓ **Diferencia a favor de la entidad:**

Se considera aportación del socio a los fondos propios.  
Aumenta el valor de adquisición de la participación del socio.

➤ **Documentación de las operaciones vinculadas: (LIS/RIS)**

# Operaciones Vinculadas

## ➤ Prestación de servicios socio-profesional a la entidad:

Valor convenido= Valor de mercado, si se cumplen los siguientes requisitos (art. 16.6 RTRLIS):

<b>Entidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Empresa reducida dimensión</li> <li>-Más del 75% de los ingresos procedan del ejercicio act. Profesionales</li> <li>-Cuenta con recursos materiales y humanos adecuados</li> <li>-El resultado del ejercicio , previo a la deducción de las retribuciones de todos los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, sea positivo</li> </ul>
<b>Retribuciones totales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Que la cuantía correspondiente a la totalidad de los socios por la prestación de sus servicios a la entidad, no sea inferior al 85€ del resultado del ejercicio</li> </ul>
<b>Retribución individual*</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se determine en función de la contribución efectuada a la buena marcha de la entidad, siendo necesario constar por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.</li> <li>- Que no sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.</li> <li>- En ausencia de éstos últimos, la cuantía de las retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes</li> </ul> <p>* El incumplimiento de este requisito por parte de alguno de los socios no impedirá su aplicación.</p>



# Operaciones Vinculadas

## ➤ **Prestación de servicios socio-profesional a la entidad:**

- Esta regla especial de valoración resulta aplicable a las sociedades que realicen actividades profesionales, en los términos referidos, **tengan o no la consideración de sociedades profesionales** a efectos de la *Ley 2/2007, de 15 de marzo*, de sociedades profesionales.
- En caso de **incumplimiento** de los referidos requisitos, resultarán de aplicación los **métodos generales de valoración** establecidos en el art. 16 TRLIS.
- Si el **valor convenido** difiere del **valor de mercado**:

## ✓ **Diferencia a favor del socio:**

Rendimiento del capital mobiliario (*art.25.1.a) y/o art.25.1.d)LIRPF*)

No deducibilidad para la entidad (distribución de beneficios)

## ✓ **Diferencia a favor de la entidad:**

Se considera aportación del socio a los fondos propios.

Aumenta el valor de adquisición de la participación del socio.

# Operaciones Vinculadas

➤ **Prestación de servicios socio-profesional a la entidad. Ejemplo:**

Sociedad mercantil realiza actividades profesionales de asesoramiento: laboral, jurídico, fiscal.

Tiene 2 socios al 50%: (A) economista y (B) abogado

La entidad dispone de medios materiales y personales y cuenta con personal asalariado.

▪ Cuenta de Pérdidas y Ganancias:

<b>Ingresos:</b>		<b>Gastos:</b>	
Prestaciones servicios	1.520.300	Gastos de personal	999.030
Otros ingresos	42.372	- Economistas (4)	288.485
		- Abogados (4)	320.000
		- Asalariados	160.000
		- Seguridad Social	230.545
TOTAL.....	1.562.672	Otros gastos	156.123
		TOTAL.....	1.155.153

# Operaciones Vinculadas

➤ **Prestación de servicios socio-profesional a la entidad. Ejemplo:**

▪ Retribuciones de los socios:

A- 180.000 y B- 200.000. TOTAL: **380.000**

▪ Beneficios antes de las retribuciones de los socios :

Total ingresos- total gastos ( 1.562.672- 1.155.153) = **407.519**

▪ Beneficios del ejercicio :

Beneficios del ejercicio antes de las retribuciones- retribuciones de los socios

$(407.519 - 380.000) = \mathbf{27.519}$

# Operaciones Vinculadas

## ➤ **Prestación de servicios socio-profesional a la entidad. Ejemplo:**

Para poder considerar el valor convenido como valor de mercado se deben cumplir con los siguientes requisitos:

### ✓ Relativos a la entidad:

- Empresa de reducida dimensión:  $1.520.300 < 10.000.000$
- Ingresos de la actividad profesional superen el 75% de los ingresos del ejercicio

$$\text{ingresos act.prof./ ingresos totales: } 1.520.300/1.562.672 = 0,97 > 75\%$$

- Medios materiales y humanos: SI
- El resultado previo a la deducción de las retribuciones de los socios debe ser positiva

$$407.519 > 0$$

### ✓ Relativos a las retribuciones totales de los socios. Deben ser superiores al 85% del R.neto previo.

$$380.000/407.519 = 0,93 > 85\%$$

# Operaciones Vinculadas

➤ **Prestación de servicios socio-profesional a la entidad. Ejemplo:**

✓ Relativos a la retribución individual de cada socio profesional:

- Salario medio economistas:  $288.485/4 = 72.121,25$
- Salario medio abogados:  $320.000/4 = 80.000$
  
- **Retribución mínima** de los socios profesionales:
  
- Economistas  $72.121,25 \times 2 = 144.242,50$  // Abogados  $80.000 \times 2 = 160.000$

(retribución de A-  $180.000 > 144.242,50$ )

(retribución de B-  $200.000 > 160.000$ )

➤ **Se cumplen todos los requisitos.** Por tanto, el valor convenido coincidirá con el de mercado.



# **TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ADMINISTRADORES Y SOCIOS DE ENTIDADES MERCANTILES**

27 de noviembre de 2012