



Circular nº 9/2012

Barcelona, 30 de marzo de 2012.

Estimado socio/a

Les adjuntamos la Nota 1/12 que ha emitido la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación al tema: “CONSIDERACIONES SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SOCIOS DE ENTIDADES MERCANTILES”, que creemos pudiera ser de su interés.

Atentamente,

Susana Murciano
Directora

CONSIDERACIONES SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SOCIOS DE ENTIDADES MERCANTILES

Con carácter previo al análisis de los distintos supuestos a los que se refiere esta nota, deben realizarse las siguientes precisiones, teniendo en cuenta la complejidad y amplitud de la cuestión tratada. De este modo:

- a) Esta nota queda **limitada al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, con exclusión de otros impuestos.
- b) Asimismo, la amplitud de la cuestión controvertida, tanto en los servicios que pueden prestar los socios en las sociedades como en la tipología de las formas sociales, aconsejan **contemplar los casos generales o más habituales**, por lo que el informe debe centrarse en las **sociedades anónimas y de responsabilidad limitada y en servicios de gerencia y profesionales**, sin perjuicio de hacer referencia marginalmente a otros supuestos.
- c) Se puede afirmar que **no existe una identidad entre el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF y el concepto de relación laboral propio del derecho laboral**. Así, la normativa del IRPF establece supuestos de obtención de rendimientos del trabajo que no derivan de una relación laboral, tales como el personal estatutario, de acuerdo con el artículo 17.1 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–, cargos de representación política (artículo 17.2.b) de la LIRPF), o administradores (artículo 17.2.e) de la LIRPF).

Por el contrario, existen relaciones laborales que no generan rendimientos del trabajo sino de actividades económicas. Así, el artículo 17.3 de la LIRPF establece que cuando los rendimientos: *“...derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas”*.

También cabe señalar que la normativa del IRPF considera rendimientos del trabajo casos en los que los rendimientos no derivan de una prestación de servicios realizada por el contribuyente, como en el caso de la aportación de bienes o derechos al patrimonio protegido de la persona discapacitada (artículo 17.2.k) de la LIRPF).

La primera conclusión de carácter general es que la calificación como rendimiento del trabajo de los rendimientos derivados de los supuestos incluidos en esta nota, no puede basarse como único criterio en la calificación a efectos laborales de la relación de la que derivan dichos rendimientos.

d) Por último, ha y que tener en cuenta que, con independencia de que puedan establecerse en determinados casos criterios delimitadores que permitan determinar de una forma genérica la naturaleza a efectos del IRPF de determinados rendimientos, **la concurrencia o no en cada caso de las circunstancias que determinan dicha calificación es una cuestión de hecho**, cuya acreditación deberá efectuarse por medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), **correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.**

Sentados los extremos anteriores, pueden distinguirse, en términos generales, los siguientes supuestos de servicios prestados por el socio a la sociedad:

1. Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la sociedad anónima o 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. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de junio de 2004 admite que una retribución de administradores pueda no ser deducible en el Impuesto sobre Sociedades y tribute en el IRPF como rendimiento del trabajo.

2. 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.

Debe destacarse en primer lugar que 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 acudirse 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“.

Como puede observarse de la definición contenida en el citado artículo 27.1 de la LIRPF, **la calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales:**

- 1. Ordenación por cuenta propia.**
- 2. Existencia de medios de producción en sede del socio.**

A continuación se analizan cada uno de estos requisitos:

2.1. Análisis del requisito de existencia de una ordenación por cuenta propia.

Para tal análisis, según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 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. De acuerdo con la citada sentencia, *“en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un “precio” o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.”*

De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, *“los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.”*

En consecuencia, en presencia de notas de dependencia y ajenidad no puede entenderse que se esté llevando a cabo una ordenación por cuenta propia de medios de producción en los términos previstos en el artículo 27 de la LIRPF.

Al respecto, la Dirección General de Tributos ha señalado en su consulta vinculante V1492-08 que la condición de socio se considera como *«un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad»*.

Ahora bien, para la comprensión de dicho inciso deben tenerse en cuenta lo siguiente:

1º La consideración de la condición de socio como un indicio significativo de la ausencia de tales notas 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 alguna (así se infiere de la V0918-09).

2º La concurrencia de tales notas (dependencia y ajenidad) es una cuestión de hecho por lo que deberá analizarse cada caso concreto la existencia o no de las mismas, teniendo en cuenta todos los elementos de prueba correspondientes más allá de la mera participación en un determinado porcentaje en el capital de la sociedad.

Eso sí, a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia (artículo 2.1.c de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo o la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1998, entre otras).

De hecho, este criterio se ha tenido en consideración por parte del citado Centro Directivo en la consulta vinculante V0179-09, en la que se concluye la condición de sujetos pasivos de dicho impuesto de ambos socios.

2.2. Análisis de la existencia de medios de producción en sede del socio.

Tal y como se ha señalado anteriormente resulta imprescindible la existencia de medios producción en sede del socio persona física para poder calificar como rendimientos de actividades económicas la contraprestación percibida por los servicios prestados a su entidad.

En particular, debe tenerse en cuenta que en el caso de servicios profesionales (abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, medicina...) 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.

En consecuencia, desde la perspectiva fiscal, 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 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.

Evidentemente, la existencia de tales notas y medios de producción es una cuestión de hecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y pudiendo ser acreditada por el contribuyente a través de medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

3. Otros supuestos distintos de los anteriores.

La normativa del IRPF contiene reglas especiales para los servicios prestados por socios de determinados tipos de sociedades:

3.1. Socios trabajadores de cooperativas.

A efectos del IRPF los rendimientos derivados de los trabajos realizados por los socios trabajadores de la cooperativa de trabajo asociado en su condición de socios trabajadores y no de forma independiente o al margen de dicha condición, tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo.

La consideración como rendimientos del trabajo de las retribuciones satisfechas a los socios cooperativistas por los servicios prestados a la cooperativa deriva de lo establecido en el artículo 28.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (BOE de 20 de diciembre), que dispone:

“Las Sociedades Cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que proceden de acuerdo con el ordenamiento vigente.

En particular, en el supuesto de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente”.

Dicha Ley ha sido expresamente declarada vigente en lo referido al IRPF, -salvo el artículo 32 relativo a la deducción por doble imposición de dividendos-, por la disposición derogatoria primera 2.2º de 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).

3.2. Socios profesionales de sociedades civiles profesionales.

La normativa del IRPF contiene reglas especiales relativas a la tributación de las sociedades civiles, que afectan a la calificación a efectos de dicho Impuesto de los rendimientos obtenidos por sus socios profesionales.

En ese sentido debe indicarse que las entidades en régimen de atribución de rentas (concepto que incluye las comunidades de bienes y sociedades civiles, entre otras) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 de la LIRPF. Por su parte, el artículo 88 de la LIRPF establece que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Lo anterior implica que los rendimientos que un socio pueda percibir por su trabajo en la sociedad no se integran en el IRPF como rendimientos del trabajo -o en su caso, como rendimientos de actividades económicas correspondientes al socio, como profesional persona física e independientes de los rendimientos que corresponden a la sociedad -, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el socio una parte del rendimiento de la actividad económica obtenido por la sociedad que le resulta atribuible, ya que se trata de una mayor participación de ese socio en el rendimiento de la entidad.

Consecuencia de la calificación anterior es que las cantidades percibidas por el socio por su trabajo en la sociedad no constituyen para la entidad gasto deducible para la determinación del rendimiento neto, precisamente, por constituir una mayor participación de ese socio en el rendimiento neto de la sociedad civil.

Por tanto, el socio que trabaja en la actividad percibirá una retribución, determinada contractualmente, por la aportación de su trabajo. Además, se atribuirá el porcentaje que le corresponda, según los pactos establecidos, del rendimiento neto restante, es decir, una vez minorada dicha retribución. Como se ha indicado anteriormente, estos rendimientos atribuidos se califican como rendimientos de actividades económicas.

Madrid, a 22 de marzo de 2012