

# La Reforma Fiscal

## Problemática socios y administradores

Ponente Luis Jos Gallego

INSPECTOR DE HACIENDA DEL ESTADO

INSPECTOR DE ADUANAS DEL ESTADO

Administrador General Gestión Financiera (A-12)  
Junta de Andalucía


Economista

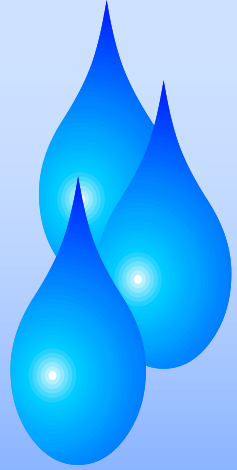
Auditor de cuentas



**REFORMA FISCAL**

# Temas a tratar

- 
- Formas de retribución del socio/administrador
  - Ventajas/inconvenientes fiscales uso de sociedades
  - Retribución del administrador en el ejercicio de su cargo
  - Retribución del administrador por labores diferentes a su cargo como administrador
  - Dietas en socios y administradores
  - Las sociedades instrumentales

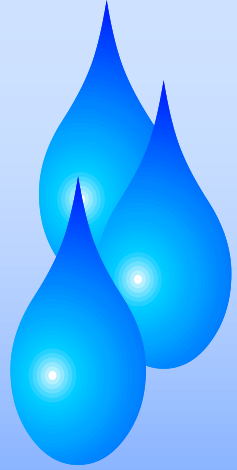


# FORMA DE RETRIBUCIÓN DEL SOCIO



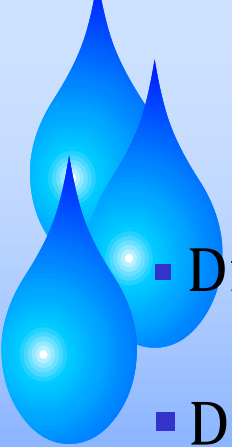
# Distintas formas de retribución

- Por su **condición de socio sin realizar ninguna otra actividad** ( dividendos, primas de asistencia...) son RCM van a la BI del ahorro del IRPF
- Por el **ejercicio del cargo de Administrador/ Consejero/ miembro del Consejo de Administración** son RT art 17.2.e L 35/2006 LIRPF – independientemente que sean deducibles o no para la sociedad-.
- Por la realización de **actividades en régimen laboral para la empresa** , son RT art 17.1 L 35/2006
- Por la realización de **actividades profesionales** para la empresa, son RAE art 27 L 35/2006
- Posible **cobro de dietas exentas**, solo cabe para actividades en régimen laboral para la empresa y siempre que el socio tenga menos del 50% de las acciones o participaciones

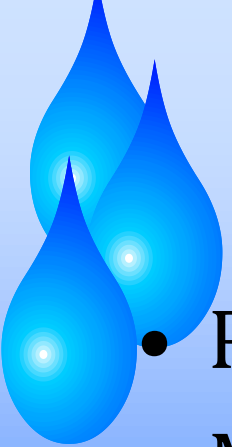


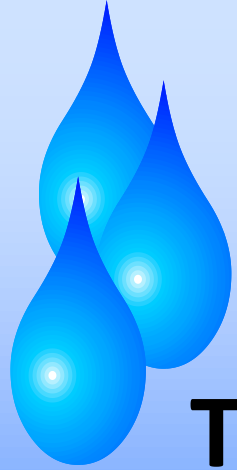
**VENTAJAS E INCONVENIENTES  
FISCALES USO DE SOCIEDADES**

# Ventajas fiscales

- 
- Diferencias en el **tipo de gravamen** en tributación directa
  - Diferencias en **retención sobre rendimientos** de actividades profesionales
  - **Diferimiento en la tributación** de las rentas mediante el remansamiento de las mismas en sede de la sociedad
  - **Fraccionamiento de la renta** (efecto “splitting”)
  - **Limitación de responsabilidad**
  - **Control tributario**

# INCONVENIENTES

- 
- Posible doble tributación
  - Mayores obligaciones formales sociedad
  - Existencia de mayores obligaciones mercantiles



# TRIBUTACIÓN RETRIBUCIONES POR EL CARGO DE ADMINISTRADOR



Administración de Empresas



# Retribución administradores

- Def art 208 LSC : **Gestión y representación sociedad**
- El Tribunal Supremo (TS), sentencias 8 y 13/11/ 2008, (asuntos MAHOU y CLESA) fijaron los  **criterios de deducibilidad** de estas retribuciones:
  - Sin previsión estatutaria de retribución, el gasto derivado de la retribución de administradores no es deducible.
  - Si el cargo es retribuido los estatutos deben determinar exactamente la retribución.
  - Las labores de dirección de la empresa y de administrador no se pueden escindir a efectos contractuales. La relación de administrador subsume a la de alto directivo (gerentes, consejeros delegados, etc.). **TEORIA DEL VINCULO.**



# Retribución administradores

- Hitos procesales y normativos :
  - Sentencia MAHOU
  - DGT informe 12/3/2009 lo relevante era la fijación estatutaria de la retribución, aunque no se cumpliera de manera escrupulosa con la legalidad mercantil
  - Consultas DGT V1492/08, V2373/14, V2743/14...
  - Nota 1/2012 Departamento Gestión Tributaria
  - Resolución (TEAC) de 6/2/14 para la **unificación de criterios**
  - Sentencias TS, entre ellas 26/9/2013, 2/1/2014, 5/2/15
  - Ley 26/14 y L 27/14 reforma fiscal IRPF, IS.
  - Ley 31/14 de reforma de la LSC



# Retribución administradores

- La Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010) establece art 217 que **“El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución”**.
- El TS sentencia de 2/1/2014, establece que ” La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Por eso, **resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que ,en esta materia, no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil”**.



# Retribución administradores


- Resolución TEAC de 6/2/2014 para la **unificación de criterios** resuelve:
- “En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo **cargo sea gratuito** según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, **dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles**”.
- El Tribunal admite y acepta que se pueda probar que estas funciones de alta dirección pueden ser específicas y distintas "siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa”.



# Retribución administradores

- Cambios tras la reforma fiscal del IS Ley 27/2014. **Basicamente incorporación de criterios jurisprudenciales existentes.**
- El artículo 15.e) establece que no se considerarán donativos y liberalidades, y por lo tanto, si cumplen el resto de requisitos, **podrán deducirse, 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 .
- Nueva letra f) al artículo 15 en la que se considera **no deducible los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**,
- El nuevo artículo 18.2.b) considera personas o entidades vinculadas entre otras, “una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones”.
- La no observancia de las exigencias contenidas en la LSC podría provocar la situación prevista del artículo 15 f) de la nueva LIS

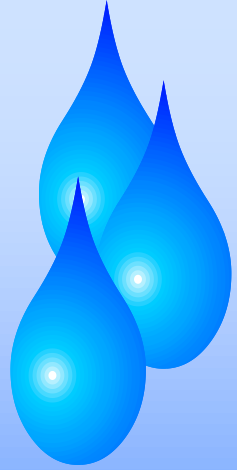
# Resumiendo

- 
- Si los estatutos sociales establecen que el cargo es gratuito, el **gasto como administrador no es deducible para la sociedad.**
  - Si los estatutos establecen que el cargo es retribuido de una forma acorde a la normativa mercantil, el **gasto es deducible.** Y queda totalmente al margen de la regla de operaciones vinculadas.
  - Los altos directivo ( contrato de alta dirección) la deducibilidad del gasto de las cantidades percibidas se condiciona a que las mismas tengan cobertura estatutaria. En otro caso será liberalidad.
  - Si se perciben **retribuciones , por funciones distintas del cargo de administración,** su deducibilidad será independiente de los importes recibidos, en su caso, por la condición de administrador.



# Retribución administradores

- Los requisitos para que un gasto sea deducible son:
  - que esté **contabilizado**,
  - que esté **justificado** –factura.....-,
  - que sea **necesario** –correlacionado con los ingresos- ,
  - que esté **imputado**- al año en que se devengue generalmente y
  - **además que sea legal.**
- 
- La LSC, exige que cuando se nombre a un consejero, consejero delegado, o se le den funciones ejecutivas en virtud de otro título, se suscriba con el mismo un contrato en el que se detallen todos sus conceptos retributivos por el desempeño de sus funciones ejecutivas, retribuciones que deben ser conformes con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la Junta general.



# **TRIBUTACION RETRIBUCIONES DIFERENTES DEL CARGO DE ADMINISTRADOR**



# Retribución socios/administradores

- La DGT ha resuelto en múltiples consultas vinculantes ( V0441-14, V1562-14, V2373-14, V2743-14...) que en el caso de que el cargo de administración sea gratuito o retribuido y el administrador desempeñe otras funciones no gerenciales, siempre que dichas funciones por las que se le retribuye no sean las de dirección o gestión, estas retribuciones serán deducibles para la sociedad siempre que de acuerdo con la normativa de operaciones vinculadas correspondan al valor de mercado y cumplan el resto de requisitos para que un gasto sea deducible.
- Operación vinculada (las operaciones entre una sociedad y sus administradores lo son), debe estar valorada a valor normal de mercado, aquel que se habría acordado por personas independientes en condiciones de libre competencia. Es una norma de valoración ineludible art 18 LIS y cuyo incumplimiento lleva aparejadas, fuertes sanciones.



# Retribución socios/administradores

- Las retribuciones diferentes a la de administrar la sociedad suponen que a efectos de IP e ISD el valor de las participaciones deje de estar bonificado o exento.
- Adicionalmente art 220 LSC “ En las SL el establecimiento o modificación de cualquier clase de relaciones de prestaciones de servicios o de obras y uno o varios de los administradores requerirán acuerdo de la Junta General”


# ¿RT o RAE? Para el socio/administrador

- **Problema:** encuadramiento de estos rendimientos como rendimientos del trabajo o de actividades económicas
- *Art 17 LIRPF Son RT las 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.*
- *Art 27 LIRPF Son RAE los 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.*
- **La calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales:**
  - 1. Ordenación por cuenta propia.**
    - Dependencia y ajenidad
  - 2. Existencia de medios de producción en sede del socio.**



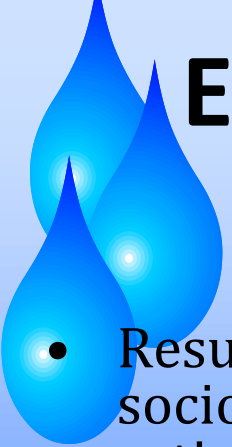
# Ordenación por cuenta propia

- TS (7/11/2007) resulta irrelevante la calificación de los contratos efectuados entre las partes.
- Para que exista relación laboral deben darse los requisitos de **dependencia y ajenidad**
- *Los indicios comunes de dependencia:*
  - *Asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste*
  - *El sometimiento a horario*
  - *Desempeño personal del trabajo*
  - *Inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador.*
  - *El empleador se encarga de programar la actividad del trabajador ; y, reverso del anterior, existe ausencia de organización empresarial propia del trabajador*



# Ordenación por cuenta propia

- *Indicios comunes de ajenidad:*
  - *Entrega al 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*
  - *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*
- La concurrencia de tales notas (dependencia y ajenidad) es una cuestión de hecho por lo que deberá analizarse cada caso concreto
- Existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, siempre que no sea testimonial.
- **A partir de un 50 % 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 podría considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia V0179/09**



# Existencia de medios de producción en sede del socio

- Resulta conveniente 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 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, -servicios “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.**
- Corresponde 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

# Lo novedoso

- 
- El artículo 27.1 de la Ley del IRPF, párrafo tercero, califica de forma novedosa e imperativamente como rendimientos procedentes **actividades económicas** aquellos en los que concurren **literalmente** :

- 1. Que provengan de una entidad de la que sea **socio** el perceptor de los mismos ,con independencia de que sea administrador o no.
- 2. Que deriven de la realización de **actividades profesionales**, que son las recogidas en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, por parte del socio perceptor a la sociedad.
- 3. Que el socio perceptor esté incluido en **RETA**, o mutualidad alternativa.



# Problemática socios y administradores

- Los socios / administradores de una sociedad pueden percibir retribuciones de la misma en **cuatro situaciones diferentes** por la prestación de sus servicios, situaciones que se pueden **dar de forma aislada o simultánea dos o más de ellas**.
- En todas estas situaciones, en caso de **vinculación** (por ser administrador o socio en el porcentaje del 25% o superior) será de aplicación el **artículo 18 de la LIS** y las retribuciones en **ALGUNA** de las situaciones deberán realizarse a valor de mercado.



# Problemática socios y administradores

- **1ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador.**
  - **IS:** Gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contempla en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. Si el cargo de administrador es gratuito o la retribución supera la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General, el gasto no será fiscalmente deducible en virtud del **artículo 15. e) de la LIS.**
  - **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% / 20% para el año 2015 y al tipo del 35% / 19% para 2016 y siguientes.
- **2ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral.**
  - **IS:** Gasto fiscalmente deducible a tenor del artículo 15. e), último párrafo, de la LIS.
  - **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.



# Problemática socios y administradores

- **3ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas en la Sección 2ª del IAE.**
  - **IS:** Gasto fiscalmente deducible.
  - **IRPF:**
    - - Con **carácter general**, rendimiento del trabajo personal si **concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.
    - - Rendimiento de la actividad económica si **no concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.
- **4ª situación: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades incluidas en la Sección 2ª IAE. A esta última situación es a la que se refiere el nuevo párrafo tercero incluido en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014.**
  - **IS:** Gasto fiscalmente deducible.
  - **IRPF:** Rendimiento de la actividad económica si concurren los requisitos del artículo 27.1, tercer párrafo, de la Ley del IRPF sometido a retención del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.



# Lo Ultimo

- **DGT V0300-15 (SUB IRPF)** La sociedad consultante se dedica al asesoramiento tributario, contable y laboral a empresas. Sus socios desarrollan en la sociedad las actividades de asesoramiento tributario y contable, siendo asimismo administradores solidarios de la sociedad sin retribución por dicho cargo.
- “En el presente caso, se cumplen los requisitos relativos a la actividad, por lo que en caso de cumplirse el requisito relativo a su inclusión en el RETA , **las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.**”
- En el mismo sentido V0252-15, V285-15...

# IVA

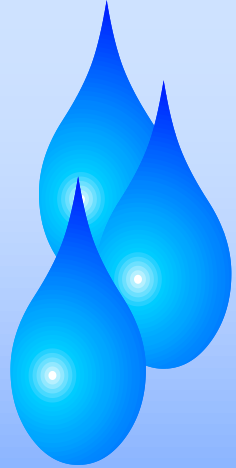
- El concepto de empresario o profesional a efectos del IVA se encuentra armonizado a nivel europeo, por lo que el tratamiento fiscal nacional de los ingresos percibidos por el contribuyente no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Directiva IVA

# IVA

- **El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.**
- Si el socio lleva a cabo la **ordenación por cuenta propia de factores de producción** para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán **sujetas al IVA**.
- Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de **dependencia y ajenidad**, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán **no sujetos al IVA** artículo 7.5º LIVA.

# IVA

- La calificación como empresario o profesional a efectos, tanto del IRPF como del IVA, supondrá que deberá estar dado de **alta en el censo de empresarios**, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.
- Por otra parte, **como sujeto pasivo del IVA estará obligado a emitir factura** por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto (artículo 164 LIVA).

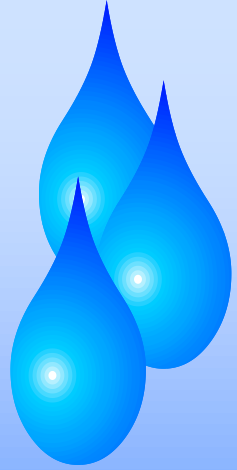


# **DIETAS DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES**



# Dietas

- Ni los administradores en cualquiera de sus funciones o trabajos para la empresa ni los socios con más del 50% pueden devengar dietas exentas.
- DGT: 06-08-2014.N.º CONSULTA VINCULANTE: V2193/2014
- **IRPF. Rendimientos del trabajo. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Cuestiones generales.** Se considera que a partir de un 50% de participación en el capital social de una entidad no podrá entenderse que se dan las notas de dependencia y ajenidad, no resultando de aplicación el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el art. 9 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), puesto que **únicamente se aplica a aquellos contribuyentes perceptores de rendimientos del trabajo regulados en el art. 17.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), rendimientos del trabajo obtenidos como consecuencia de una relación laboral o estatutaria, caracterizada esta por notas de dependencia y ajenidad.**



# **SOCIEDADES INSTRUMENTALES**

# Sociedades instrumentales

- La Constitución Española (art 38) reconoce el principio de libertad de empresa y autorganización.
- La Normativa mercantil avala la existencia de sociedades unipersonales y de sociedades profesionales
- Es necesario que responda a razones económicas válidas y que se cumpla el contrato de sociedad.
- Art. 13 LGT: *Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado,*
- Art. 16 LGT: *En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes...*
- *La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación.....*



# Sociedades instrumentales

- Son sociedades que carecen de medios personales y materiales. Los medios además han de ser específicos para la actividad desarrollada.
- Criterio administrativo: Resolución del TEAC de 11/9/2014 (05473/2012).
- **Si un sujeto pasivo contrata sus servicios personales a través de una sociedad, hay que entender que existe una prestación de servicios entre la entidad y un tercero y otra prestación de servicios entre la propia persona física y la entidad interpuesta, con una contraprestación que debe valorarse a precio de mercado.** Todo ello conduce a la tributación de la mayor parte de esa renta en sede del IRPF de la persona física.
- A juicio del TEAC, la falta de valoración razonable de los servicios prestados a la sociedad interpuesta por el socio prestador del servicio, supone la ausencia del rigor mínimo exigible y la voluntad de obtener una ventaja fiscal al eludir los tipos marginales del IRPF.



# Sociedades instrumentales

- La sociedad ha de tener la infraestructura necesaria para ser capaz de aportar por sí algún valor añadido; con independencia de la persona física vinculada, debe poder prestar con sus propios medios los servicios que constituyen su objeto social. En el cómputo de los medios personales no debe incluirse la propia persona física que presta servicios del trabajo dependiente para la sociedad vinculada.



# Sociedades instrumentales

- No confundir con las **sociedades de profesionales** (no necesariamente sociedades profesionales de la Ley 2/07) artículo 18.6 LIS, que son aquellas entidades en las que más del 75% de los ingresos procedan de actividades profesionales y, sobre todo, cuenten con medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad, más allá de los propios socios profesionales.
- En tal caso se entiende que el valor convenido para la retribución del socio profesional vinculado con la entidad es de mercado si el conjunto de las retribuciones de estos socios asciende como mínimo al 75 % del resultado de la entidad antes de la deducción de estas mismas retribuciones y además se cumplan otros requisitos que prevé este apartado.
- Aquí , se mantiene la idea de una doble prestación de servicios pero con un criterio que da seguridad jurídica una valoración de mercado .

