

RETRIBUCIONES DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES

En los últimos meses se ha desatado una fuerte polémica por la calificación fiscal que la administración tributaria viene dando a los diferentes tipos de remuneraciones con que las sociedades retribuyen los servicios prestados por sus administradores y socios. El tema es extremadamente confuso e incluso la Dirección General de Tributos reconoce que no es posible aplicar normas generales, debiéndose analizar caso por caso.

Sin embargo, desde estas páginas intentaremos clasificar las diferentes posibilidades y dar una serie de consejos para no encontrarnos con desagradables sorpresas a la hora de afrontar una comprobación tributaria.

Tipo de relaciones entre la Sociedad y el socio-administrador

Los socios y/o administradores pueden realizar diferentes tipos de servicios para la Sociedad.

- 1 Servicios como administrador
- 2 Servicios como trabajador
- 3 Servicios como empresario o profesional

En cada tipo de servicio analizaremos los servicios que están incluidos, las implicaciones fiscales, y la manera de valorar dichos servicios teniendo en cuenta que siempre serán operaciones vinculadas y, por lo tanto, deben valorarse a precios de mercado.

Servicios como administrador

Servicios incluidos.

Según el Texto Refundido de Ley de Sociedades de Capital, es función de los administradores la gestión y la representación de la Sociedad. La relación entre administradores y la sociedad es mercantil, no laboral, aunque los rendimientos obtenidos por los administradores en ejercicio de sus funciones se califiquen por ley como rendimientos del trabajo en el IRPF.

Uno de los primeros elementos de controversia se produce al discutir si existen dos funciones separadas de administrador y de gerente dentro de una Sociedad. De hecho, en muchas empresas existen los administradores por un lado, que a menudo sólo se preocupan de firmar las cuentas anuales y revisar periódicamente la situación de la empresa, mientras que el día a día de la gestión de la sociedad se lleva a cabo mediante la contratación de un gerente. En este caso la relación del gerente con la sociedad es de tipo laboral especial.

Por lo tanto la pregunta es si un administrador que, además, lleva la gerencia de la sociedad percibe dos tipos de remuneraciones, una mercantil por sus funciones de administrador, y otra laboral por sus funciones de gerente.

Pues bien, el Tribunal Supremo ha dejado claro en diversas sentencias que sólo hay un tipo de remuneración. Sentencia que las funciones de gerencia están subsumidas en las funciones del administrador y que, por lo tanto, la remuneración es única y de carácter mercantil.

Implicaciones fiscales

El tipo de retención aplicable a los sueldos de administradores por la realización de sus funciones es del 42%, y tributan en el IRPF como rendimientos del trabajo.

Para considerarse gasto deducible en el Impuesto de Sociedades, las retribuciones a los administradores deberán estar reguladas por los estatutos de la Sociedad. Recordemos que si los estatutos no especifican lo contrario, el cargo de administrador se presume gratuito.

El importe de las retribuciones puede establecerse como un importe fijo, un porcentaje de los beneficios o una combinación de ambos.

Si se trata de un importe fijo:

- En las sociedades limitadas deberá ser aprobado por la junta general de socios antes de que el administrador reciba dicho importe. Por lo tanto se puede aprovechar la junta ordinaria que normalmente se realiza el 30 de junio de cada año, para aprobar el sueldo fijo mensual de los administradores a recibir del 1 de Julio hasta el 30 de Junio del siguiente año.
- En las sociedades anónimas no es necesario aprobar por junta general los importes a recibir por los administradores, si bien es necesario que exista un contrato donde se especifiquen dichas cantidades.

Si se trata de una participación en beneficios:

- En las sociedades limitadas los estatutos deben especificar el porcentaje sin que pueda superar el 10%. Si en vez de un porcentaje fijo se especifica un porcentaje máximo, la junta general de socios deberá establecer el porcentaje definitivo a aplicar en cada ejercicio.
- En las sociedades anónimas no existe un porcentaje máximo si no que se exige que, antes de que los administradores se lleven una parte de beneficios, se debe haber dotado la reserva legal y la estatutaria así como haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido.

Es importante señalar que la Agencia Tributaria no considerará como gasto deducible las remuneraciones a los administradores si no se cumplen todos los requisitos mencionados en los párrafos anteriores, aunque sí que lo considerará como ingreso en el IRPF del administrador.

Valoración

La Agencia Tributaria reconoce la dificultad para encontrar una valoración de mercado en el caso de la retribución de las funciones de los administradores, por lo que, según comenta la inspección, podrían aceptar cualquier valoración que se les propusiera. Sin embargo se deben evitar prácticas como:

- Variar continuamente el sueldos de los administradores de un ejercicio al otro. Puede existir la tentación de subir los sueldos cuando hay beneficio y rebajarlo cuando disminuye.
- Retribuir de manera diferente a distintos administradores cuando, en teoría, asumen las mismas funciones.

En ambos casos, la inspección fiscal podría considerar que la retribución correcta es el mínimo recibido por algún administrador en los últimos ejercicios, y que el exceso del resto de años o del resto de administradores se trata de un reparto de dividendos o utilidades obtenidas por el socio. En ambos casos no son deducibles fiscalmente por la sociedad.

Pongamos un ejemplo.

En el 2012 un administrador declara un sueldo de 40.000€ por sus funciones. En el 2013 cobra 60.000€. La Agencia Tributaria inspecciona la Sociedad por el ejercicio 2013. A menos que se demuestre que en el 2013 el administrador ha asumido funciones que no ejercía en el 2012, la inspección considerará que los 20.000€ de diferencia son un reparto de dividendos (si ha habido suficiente beneficio o existían suficientes reservas en la sociedad) con las siguientes consecuencias:

- 1 Se reducen los gastos deducibles de la sociedad en 20.000€
- 2 En el IRPF del administrador, se pasan 20.000 de rendimientos de trabajo a rendimientos del capital mobiliario. Dependiendo de cómo sea el IRPF del administrador puede ser más económico o no.

Sin embargo, difícilmente en pequeñas empresas el ahorro que se pueda conseguir en el IRPF compensará la mayor tributación en el Impuesto de Sociedades.

Servicios como trabajador

Servicios incluidos.

El socio-administrador puede realizar trabajos en la empresa que no sean de gerencia. Por ejemplo, en un taller mecánico, el administrador, además de dirigir la empresa, puede realizar tareas de operario como cualquier otro trabajador con contrato laboral cobrando un sueldo por ello.

Volvemos a insistir que las funciones de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad no se incluirán nunca como relación laboral cuando sean desempeñadas por un administrador y, por lo tanto, no están incluidas en este apartado.

Sin embargo no es tan sencillo calificar un servicio prestado a una empresa como estrictamente laboral. Veamos un par de ejemplos que presentan dudas y luego discutiremos los criterios de la Agencia Tributaria..

Supongamos tres vendedores que fundan una sociedad al 33% para gestionar diferentes representaciones comerciales. La sociedad no posee ningún local ya que no es necesario. Cada vendedor tiene una cartera de clientes que gestiona individualmente a su manera, aunque toda la actividad es facturada por la sociedad. Los tres vendedores cobran un sueldo fijo, pero a final de año se reparten una paga extra en función de la facturación que haya conseguido cada socio para la sociedad. Aunque los tres socios-trabajadores hayan firmado un contrato laboral, este caso tiene muchas posibilidades de que un inspector lo califique como una relación mercantil y por tanto reclame que cada vendedor debía haber facturado sus servicios a la Sociedad mediante una factura con su IVA correspondiente.

El caso contrario también es posible, y quizás más frecuente. Imaginemos un abogado que participa en un 1% en un gran despacho de abogados. El socio desempeña su trabajo mediante un horario prefijado atendiendo a los casos que le proporciona el despacho. El abogado no recibe un sueldo, sino que emite factura contra el despacho por un importe más

o menos fijo, declarando sus ingresos en el IRPF como rendimientos de actividades profesionales donde se deduce una serie de gastos como transporte, cursillos, libros, muebles del despacho de su domicilio, etc. En este caso un inspector fiscal puede decidir que deben tributar como rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral, no pudiéndose deducir los gastos antes relacionados. Además podría sancionar al despacho por las retenciones del trabajo no efectuadas y resolver que el iva soportado por las facturas del abogado no es deducible.

Veamos los criterios que la Agencia Tributaria a venido utilizando los últimos años.

En principio, cualquier contraprestación percibida por el socio por prestar servicios a la entidad en cuyo capital participa será calificada como rendimiento del trabajo, a menos que pueda probarse que se trata de un rendimiento de actividad económica. Es decir, que a primera vista, siempre se calificará como relación laboral. (cuando se trate de servicios no relacionados con la gestión de la empresa).

Para desmontar esta presunción y calificar los rendimientos como actividad empresarial deben darse dos condiciones:

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

Estudiemos estos dos conceptos.

Ordenación por cuenta propia

La administración tributaria, recogiendo los criterios adoptados por el Tribunal Supremo, califica una relación como laboral cuando se dan las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo. Si no hay ajenidad y dependencia, se trata de una ordenación por cuenta propia.

Los indicios de dependencia son:

- Asistencia a 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, que se encarga de programar su actividad.
- Ausencia de organización empresarial propia del trabajador

Los indicios de ajenidad son:

- Entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados.
- 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.
- 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.
- La asistencia regular y continuada al lugar de centro de trabajo

Por lo tanto, si se dan suficientes indicios de dependencia y ajenidad, estamos delante de una relación laboral que no puede ser nunca una ordenación por cuenta propia.

Sin embargo, la administración tributaria considera que la condición de socio es “un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad”, aunque reconoce que no existe una regla general y que se debe analizar caso a caso.

Para acabar de complicar este asunto un poco más, la Agencia Tributaria precisa que, 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 debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia.

Existencia de medios de producción en sede del socio.

Aunque pueda considerarse que la prestación de servicios por parte del socio a la sociedad implique una ordenación por cuenta propia, será también necesario que los medios de producción (maquinaria, locales, etc.) estén localizados en sede del socio persona física para que esos servicios tengan la consideración de actividad empresarial. Por tanto, si los medios de producción pertenecen a la sociedad, y estos no están situados en el domicilio del socio, parece claro que siempre serán calificados como prestación laboral.

Sin embargo la administración tributaria opina lo siguiente:

“En particular, 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 cuya contratación tiene un marcado carácter “intuitu personae”, 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”

Implicaciones fiscales

Una vez que hemos calificado los servicios prestados por el socio como derivados de una relación laboral, las consecuencias fiscales que ello implica son las que la lógica nos dicta. El sueldo pagado al socio por su trabajo es gasto deducible para la sociedad, y el socio deberá declararlo en su IRPF como rendimiento del trabajo. La sociedad deberá aplicar la escala general de retenciones que aplica al resto de trabajadores no socios.

Valoración

El sueldo recibido por el socio debe ser a precios de mercado. Podemos considerar precio de mercado, entre otras posibilidades, a:

- Las retribuciones especificadas en los convenios colectivos
- Los sueldos pagados a otros trabajadores de la empresa que no son socios por los mismos trabajos.
- Los sueldos que se pagan en otras empresas similares a la nuestra por las funciones desempeñadas por el socio.

Las dos primeras posibilidades son sencillas, la tercera requerirá que tengamos acceso a diferentes bases de datos existentes en el mercado o bien que recolectemos anuncios de

ofertas de trabajo mediante las cuales podamos demostrar que el sueldo del socio trabajador es similar al que le pagarían en otras empresas semejantes a la nuestra.

Si el sueldo recibido es superior al de mercado, el exceso se considerará distribución de beneficios con las consecuencias que ya conocemos.

Si la inspección fiscal considera que el sueldo recibido es inferior al de mercado procederá de la siguiente manera:

Supongamos un socio que posee el 50% del capital, cuyo sueldo sea de 20.000€ anuales siendo el sueldo de mercado de 30.000€.

- Se aumentarán los rendimientos del trabajo en el IRPF del socio en 10.000€.
- Se aumentará el gasto deducible de la Sociedad por 10.000€.
- Se considerará aportación de socio a la sociedad el 50% de los 10.000€. Es decir, el socio podrá valorar el coste de su participación a la sociedad en 5.000€ más, mientras que la sociedad contabilizará esos 5.000€ como un aumento de sus fondos propios.
- Los 5000€ restantes se consideran una liberalidad del socio, suponiendo un ingreso para la sociedad (como si fuese una donación de un tercero)
- La Administración podría sancionar por las retenciones no efectuadas por la sociedad

Servicios prestados como empresario o profesional

Servicios incluidos

El socio puede prestar servicios a la sociedad de la misma manera que los puede prestar cualquier otro proveedor. Nos remitimos al capítulo anterior donde se analizan los criterios utilizados por la administración para clasificar una relación como laboral o mercantil.

Implicaciones fiscales.

El socio debe facturar los servicios prestados a la sociedad, y ésta podrá desgravárselos como gasto deducible. Se aplicarán las retenciones y el IVA que proceda.

Valoración

Como en cualquier operación vinculada, deberá hacerse a precios de mercado. En este caso, se deberá analizar los precios que aplican empresarios o profesionales que realicen servicios similares de los que presta el socio a la sociedad.

En caso de que los precios aplicados no se ajusten a los de mercado, la Administración actuará de la misma manera que se ha descrito en los capítulos anteriores, dependiendo de si la diferencia es positiva o negativa.

Casos prácticos

Socio-administrador de una sociedad cuya actividad consiste en un taller mecánico en la cual sólo realiza tareas de gestión y dirección

Todo el sueldo recibido tendrá la consideración de retribución a administradores por el ejercicio de sus funciones. Deberá aplicarse una retención del 42% sobre el sueldo, el cual tendrá que estar permitido por los estatutos y, en su caso, aprobado por junta general para poder ser gasto deducible en la sociedad.

Socio-administrador de una sociedad cuya actividad consiste en un taller mecánico en la cual realiza tareas de gestión y dirección y, además, actúa como mecánico.

La totalidad del sueldo recibido debe desglosarse en dos partes.

Un primer tramo correspondiente a los trabajos efectuados como mecánico cuyo importe debe ser parecido al recibido por otros trabajadores que realicen la misma tarea. A este tramo se le aplicarán las retenciones normales en rendimientos del trabajo.

Otro tramo por el resto, el cual tendrá la consideración de retribución a administrador por el ejercicio de su función que ya se ha comentado en el caso anterior.

En todo caso el socio-administrador deberá ser capaz de probar que realmente realiza tareas de mecánico. (Mediante partes de trabajo, testimonios de clientes, etc.)

Socio mayoritario de una sociedad cuya actividad consiste en un taller mecánico en la cual actúa como mecánico, habiéndose nombrado como administrador a otro empleado no socio.

En este caso todas las percepciones recibidas por el socio se consideran derivadas de una relación laboral normal. Sin embargo, debe probarse que el importe de dicho sueldo es similar al que reciben otros trabajadores por las mismas funciones.

También existe el peligro de que la Administración Tributaria pueda probar que el socio es el administrador de hecho y que el nombramiento del trabajador es sólo una simulación.

Un abogado constituye una sociedad a medias con su mujer mediante la cual factura los casos en los que trabaja cobrando un sueldo mensual.

Lo más probable es que la inspección fiscal considere que se trata de una sociedad interpuesta sin ningún motivo económico, por lo que procedería al levantamiento del velo y sumaría los rendimientos de la sociedad al IRPF del abogado como rendimientos de actividades profesionales.

Consecuencias en el Impuesto sobre el Patrimonio el Impuesto de sucesiones y donaciones.

Según la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, para que unas participaciones o acciones de una sociedad estén exentas, se debe cumplir, entre otras condiciones:

“Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 % computado de forma individual, o del 20 % conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

(...)

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.”

Hemos visto anteriormente como las funciones de dirección están subsumidas por las funciones del administrador. Por lo tanto, si queremos que las participaciones estén exentas,

las retribuciones que reciba un socio de su sociedad por ejercer funciones de administrador (que se retienen al 42%) deben ser superiores a las que reciba por servicios laborales.

La exención en el Impuesto sobre el Patrimonio implica también la exención en el Impuesto de sucesiones y donaciones. Actualmente este impuesto ha sido prácticamente eliminado de muchas comunidades autónomas. Sin embargo cada vez se oyen más voces de su futura reimplantación.

Intenciones de la inspección fiscal

Según noticias de la inspección fiscal, no existen reglas fijas y se debe analizar caso por caso. Todo lo comentado en los puntos anteriores son notas que la Agencia Tributaria ha ido redactando en base a sentencias del Tribunal Supremo fundamentadas en la antigua ley del Impuesto de Sociedades. Los mismos inspectores dudan de que los mismos criterios puedan utilizarse con la vigente Ley del 2004.

Por lo tanto, según nos han comentado, no se van a dedicar a repasar los estatutos de las sociedades en el Registro Mercantil para ver si el cargo de administrador es remunerado o no.

Tampoco les importa demasiado recalificar las rentas obtenidas por los socios como del trabajo o de actividades empresariales, ya que las cantidades recuperadas por Hacienda con una recalificación son mucho menores que las que se recuperan hallando importes no declarados. Literalmente dicen que no quieren mover papeles para nada.

Hay que destacar que el responsable de la administración de entrar en todos estos temas comentados en este informe es la inspección tributaria, nunca el departamento de gestión.