|  |
| --- |
| **Retribuciones de los Socios y administradores de Sociedades Mercantiles**  |
| El presente escrito lo realizamos con motivo de la recientemente publicada (22 de Marzo de 2012) Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, denominada “*Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles*”. En este sentido, bien podríamos ponerle como título al presente artículo el de “**Consideraciones sobre la Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT**”, y así “considerarnos” las consideraciones recogidas en dicha nota sobre la controvertida cuestión en ella planteada.Una vez leída y analizada la Nota, es cierto que el término “*consideraciones*”, nos ha parecido muy adecuado, entendiendo éste como la reflexión, examen, opinión o juicio sobre una determinada cuestión sin que necesariamente nadie tenga porque comprender que se está considerando, porque si le hubiesen llamado “*aclaraciones*” nos hubiese parecido estar ante una broma pesada. De esta manera podemos concluir, antes de empezar, que estas *consideraciones*, a nuestro humilde entender no nos *aclaran* nada… o casi nada.Señalar antes de entrar en el propio texto de la Nota que, efectivamente es eso, una “Nota”, y por tanto no tiene rango normativo alguno. Se trata de una serie de criterios administrativos que no vinculan de forma alguna al contribuyente pero que, cierto es, si nos pueden mostrar cuales pueden ser los “derroteros” por los que la AEAT conducirá sus actuaciones, quedando a nuestro juicio el seguirlos o no..Lo cierto es que las remuneraciones obtenidas por los socios de entidades mercantiles, por la naturaleza del propio tejido empresarial español, por los usos y costumbres y por la clasificación “más lógica” dentro de las figuras impositivas de nuestro sistema fiscal, han venido habitualmente tributando como rendimientos del trabajo percibidos por el socio persona física que trabaja en la sociedad, que aún cuando tiene una participación en el capital social de la misma, aporta su trabajo diariamente a la empresa, como cualquier otro trabajador no socio. Además justo es añadir que tributando en IRPF con la progresividad que suponen sus tablas donde solamente se permite deducir unos gastos concretos, tasados y reglados por la obtención de las rentas calificadas como rendimientos del trabajo.De la primera lectura de la Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, podemos extraer la siguiente síntesis, y algún que otro juicio de valor:* **Limita su ámbito de actuación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, excluyendo otros impuestos. Algo que entendemos resulta prácticamente imposible dentro de la “lógica tributaria” pues si una renta se califica como de actividad económica o de rendimiento del trabajo en IRPF, difícilmente no podrá ser declarada en el mismo sentido por ejemplo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
* Insiste en el **análisis, caso por caso, de las circunstancias específicas de cada situación**, y lo hace en varias ocasiones, lo que prácticamente imposibilita establecer criterios generales para su cumplimiento; es más, este hecho puede dar cabida a la existencia de liquidaciones distintas por motivaciones similares dependiendo del criterio considerado discrecionalmente por el actuario.

La Nota se divide en diferentes apartados que vamos a intentar seguir para mantener la estructura de la misma y que finalmente intentaremos resumir en un esquema representativo, así:**1º. Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la** **sociedad anónima o de responsabilidad limitada.**Es este apartado donde nos guste o no, la norma parece más clara y de la que podemos sacar una conclusión de carácter general: las retribuciones que percibe un socio por su condición de administrador o (si este cargo es gratuito) por su trabajo directivo o de gerente, serán consideradas rendimientos del trabajo.Además la Nota hace referencia a STS de 13/11/2008, de forma que “*el TS 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. 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”.No vamos a entrar en el tratamiento que dedica a esta cuestión la Nota a los efectos de su deducción o no como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, pues dada su complejidad y extensión requeriría un estudio diferenciado.Consecuencia de lo dicho, podría ser la espinosa cuestión que automáticamente se deriva de lo antedicho, pues la AEAT cabe que entendiese que el tipo de retención aplicable a un gerente que es socio de la empresa y al tiempo administrador debiera ser del 42% para ejercicios 2012 y 2013, por esa asimilación a la rentas establecidas en el artículo 17.2.e) de la LIRPF.Por otro lado la propia AEAT, en su aplicación INFORMA, dispone:

|  |
| --- |
| 127397-TIPO RETENCIÓN: ADMINISTRADORES DE SOCIEDADESPregunta¿Qué tipo de retención debe aplicarse a los administradores de sociedades que, al mismo tiempo están contratados como trabajadores de la sociedad?RespuestaLas retribuciones que perciban por la condición de administradores de la sociedad estarán sometidas a un tipo de retención del 35 por 100. Las retribuciones que perciban como trabajadores por cuenta ajena estarán sometidas al procedimiento general de cálculo de retenciones previsto en la normativa vigente, con el mínimo del 15 por 100 si derivan de relación laboral especiales de carácter dependiente, de altos directivos.En los períodos impositivos 2012 y 2013, el porcentaje de retención del 35 % se eleva al 42 %. |

De nuevo una vez más volvemos a estar a expensas del criterio que elijan las primeras actuaciones administrativas en este sentido; la decisión sobre el tipo de retención aplicable puede ser el primer punto que suscite intranquilidades sobradamente justificadas.**2º. 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.**En primer lugar comentar que la propia Nota 1/2012 establece que un socio persona física puede, al margen de su condición de administrador, prestar servicios a su sociedad; y para la calificación de estos servicios se va a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículos 17.1 y 27.1 Ley 35/2006), extrayendo como conclusiones de su lectura que:* Podrán considerarse rendimientos del trabajo las retribuciones obtenidas cuando concurran notas de dependencia y ajenidad.
* Podrán considerarse rendimientos de actividades económicas las retribuciones que cumplan los dos requisitos esenciales a tal fin:

1. Ordenación por cuenta propia.2. Existencia de medios de producción en sede del socioO dicho de otra forma que a los efectos de nuestro análisis será más significativa, la calificación de las retribuciones serán calificadas de rendimiento del trabajo cuando existan las notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de medios de producción en sede del socio.Para el análisis de la **Ordenación por Cuenta Propia**, la Nota 1/2012, hace referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007, que establece: *“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 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 este sentido la Nota 1/2012 se ampara en la consulta vinculante V1492-08 de la Dirección General de Tributos cuando dice que la condición de socio se considera como *”un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad”,* para posteriormente aclarar que esto no tiene porque ocurrir en todas las ocasiones y que deberá analizarse en cada caso concreto la existencia de dependencia y ajenidad, 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. Ahora bien, se posiciona claramente cuando dice que *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*.En cuanto a la **Existencia de Medios de Producción en la Sede del Socio**, la propia Nota 1/2012 establece que 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.Y aún cuando la Nota establece que 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, considerando ésta una cuestión de hecho, y 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, también deja claras sus intenciones al establecer “*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”.*Si trasladamos esto a la realidad de un gran parte de nuestro tejido empresarial, obtendríamos:

|  |
| --- |
| Caso 1.- Supongamos una pequeña tienda dedicada a la venta de ropa deportiva, de cualquier ciudad de nuestro territorio, constituida como una sociedad limitada, donde trabajan 2 dependientes además de socio-propietario que posee el 100% del capital de la misma, disponiendo del local donde realiza la actividad así como de expositores, maniquíes, mobiliario, existencias que vende, etc. Los empleados por cuenta ajena trabajan sus horas establecidas en el convenio del sector y nuestro socio-propietario trabaja desde que se abre hasta la hora del cierre. Esta situación planteada puede entenderse común a innumerables empresas de nuestro país, el señor que tiene un bar, el fontanero que monta una pequeña empresa, incontables tiendas-empresa donde trabaja el dueño como la ejemplificada, etc.Pues bien, por aplicación de lo manifestado en la Nota 1/2012, lo que está claro es que no cumple con las notas de dependencia y ajenidad para poder calificar sus retribuciones como rendimientos del trabajo, pues dispone del 50% del capital de la sociedad. Ahora bien, según la propia Nota aunque falten los requisitos laborales de dependencia y ajenidad, para poder calificar las retribuciones como rendimientos de actividades económicas debe darse la ordenación propia de medios materiales y ésta, no se da, pues estos medios materiales pertenecen a la empresa y su aportación simplemente viene dada por su capacidad para el desempeño de su trabajo.Evidentemente la Nota hace referencia al estudio de caso por caso y quién nos asegura que el actuario de la administración no haga una interpretación que derive en la existencia de los medios materiales de producción en la sede del socio…; no creemos sea este el objeto de la Nota y entendemos que en este tipo de situaciones, aún cuando estos socios-trabajadores disponen de más del 50% del capital social de la entidad, las retribuciones que reciban por este trabajo efectivo pueden y deben ser calificadas como rendimientos del trabajo en IRPF. |

|  |
| --- |
| Caso 2.- Asesoría fiscal y contable formada por 3 socios-trabajadores que se reparten su participación en el capital social en proporciones iguales; además trabajan 3 empleados con contrato laboral; disponen de local para la actividad, mobiliario, equipos informáticos para cada persona y de un importante paquete de programas informáticos que les permiten realizar y gestionar su trabajo.Aplicando la Nota 1/2012, aún cuando no se alcanza el 50% del capital social a partir del cual presume la no existencia de dependencia y ajenidad, la Nota muestra otro tipo de “presunción” y es que los servicios profesionales por su propia naturaleza serán considerados como el principal medio de producción residiendo éste en el propio socio, considerando el resto de medios materiales de producción irrelevantes o accesorios; además la propia Dirección General de Tributos tiene publicada alguna consulta vinculante en este sentido (V1492-08), calificando así, los rendimientos o retribuciones percibidas por el socio-trabajador como rendimientos de actividades económicas.Obviamente no podemos estar de acuerdo, que se aplique de forma tan simplificada la calificación del rendimiento como procedente de actividades económicas en la generalidad de los casos.El trabajo en este tipo de sociedades puede estar estructurado de muy diversas formas y en muchas de ellas, existen empleados que tienen asignados clientes de forma específica, empleados que tratan el área laboral de un paquete o conjunto de clientes y el socio-trabajador gestiona el área comercial, contable o de apoyo en el asesoramiento, requieren obligatoriamente el uso de un software (en muchos casos muy costoso y que requiere una actualización permanente) determinado para la prestación de un determinado servicio (llevanza de contabilidad), etc. En la mayoría de los casos los servicios no pueden ser prestados exclusivamente con los conocimientos de socio-trabajador, sino que requieren la participación de distintas personas (socios y empleados), de determinados medios de producción (que son de la empresa), etc. |

Atendamos a otro ejemplo de servicios profesionales, los de medicina: pues bien aún cuando parece que la capacitación del socio-trabajador de una clínica (SL) resulta esencial y necesaria para este tipo de actividad y que la presunción podría ser acertada, nada más lejos de la realidad, pues ¿realmente sería irrelevante o accesoria la compra de un equipo de resonancia que puede llegar a estar valorado en millones de euros? ¿es accesorio en el ejercicio de la actividad de dentista el equipo de odontología?... Cuestión distinta sería aquel tipo de sociedades profesionales en que la “firma” del socio-trabajador, por su cualificación profesional es la que le faculta para el desempeño de una determinada actividad: ejercicio de la abogacía en lo que se refiere a la representación procesal (tramitación y asistencia a juicios), arquitectos en la firma de los proyectos, auditores, incluso el propio asesor que realiza él exclusivamente la actividad profesional, etc.Efectivamente habríamos de analizar caso por caso y, este hecho hace que la Nota 1/2012 que debería dar claridad y soluciones a la problemática, desde nuestro punto de vista, lo único que hace es mostrar las intenciones de la AEAT que no son otras que las de dejar la decisión final a la valoración de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, sin permitir al contribuyente (socio-trabajador) mantener un criterio claro desde el inicio sobre la forma correcta de actuar.Por otro lado, y aceptando este cambio de criterio que creemos que posiblemente van a tener que aplicar algunos socios-trabajadores de empresas de servicios profesionales (asesorías, despechos, etc.), para presumiblemente no entrar en conflicto con la Administración en un futuro, puede terminar siendo ventajoso sustantivamente en términos de cuota para muchos de estos profesionales-socios-trabajadores, pues si bien su carga formal se verá incrementada (habrán de presentarse modelos trimestrales/mensuales de IVA, pagos fraccionados, retenciones, etc. de la propia actividad económica) la tributación en IRPF por actividades económicas (por ejemplo en estimación directa simplificada), permite deducir una serie de gastos que no pueden deducirse en la obtención de rendimientos del trabajo, e incluso en muchos casos permitirá ingresar unas retenciones inferiores (tipo del 15%) a las que correspondería en el caso de tener una nómina que junto con sus circunstancias personales derivasen en un tipo de retención superior al referido 15%, con el consiguiente “alivio” en la liquidez inmediata para la empresa.**3º. Otros supuestos distintos de los anteriores.**La Nota 1/2012 termina con un apartado donde se incluyen otros supuestos tal y como aquí lo hemos denominado y donde sí deja clara la interpretación dada a la cuestión que nos ocupa y por tanto no genera dudas al respecto; por lo que nos limitamos a transcribir el propio texto de la Nota.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.Los rendimientos que un socio pueda percibir por su trabajo en sociedades civiles profesionales 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.A modo es esquema-resumen de las conclusiones que entendemos se desprenden de esta Nota 1/2012, tendríamos:

|  |
| --- |
| **Tipificación de Rendimiento** |
| Miembros del Consejo de Administración o que desempeñen funciones de Dirección y Gerencia |

|  |
| --- |
| SOCIOS |
|  |
|  |
|  |
| NO SOCIOS |

 | **Rendimientos del Trabajo** (Retención del 35%; 42% para ejercicios 2012 y 2013)Para evitar este tipo de retención los estatutos deberán reflejar la gratuidad del cargo de administrador y evitar en nóminas alusiones a gerencia y dirección. |
|  | **Requisitos** | **AEATNota 1/2012** | **Tipificación de Rendimiento** |
| **Socio retribuido por prestación de trabajo en la Sociedad Mercantil NO Profesional** | **Cumple**:1. Ordenación por cuenta propia **y**,2. Existencia de medios de producción en sede del socio.  | **Rendimiento de Actividades Económicas.** | **Rendimiento de Actividades Económicas.** |
| **No Cumple**:1. Ordenación por cuenta propia **y**,2. Existencia de medios de producción en sede del socio |  | **Rendimiento del Trabajo** |
| Si tiene un **50% o más** del capital social | Hacienda “presume” no existe dependencia y ajenidad: “ A priori” **Rendimiento de actividad económica** pero “Abre la puerta” a la existencia o no de medios de producción en la sede del socio. | Si demostramos que el principal medio de producción no reside en la sede del socio la calificación sería de **Rendimientos del Trabajo**. |
| Si tiene menos del **50%** del capital social |  | Además de poder demostrar la existencia de dependencia y amenidad, es defendible que el principal medio de producción no reside en la sede del socio con lo que la calificación sería de **Rendimientos del Trabajo**. |
| **Socio retribuido por prestación de trabajo en la Sociedad Mercantil con actividad Profesional** | **Cumple**:1. Ordenación por cuenta propia **y**,2. Existencia de medios de producción en sede del socio.  | Hacienda entiende que el principal medio deproducción reside en el propio socio: **Rendimiento de actividad económica** | **Rendimiento de Actividades Económicas.** |
| **No Cumple**:1. Ordenación por cuenta propia **y**,2. Existencia de medios de producción en sede del socio | Hacienda entiende que el principal medio deproducción reside en el propio socio: **Rendimiento de actividad económica** | Si demostramos la existencia de dependencia y amenidad o es defendible que el principal medio de producción no reside en la sede del socio aún a pesar de la presunción de la AEAT: **Rendimientos del Trabajo**. |
| Si tiene un **50% o más** del capital social | Hacienda “presume” no existe dependencia y ajenidad por superar el 50% del capital social y además entiende que el principal medio deproducción reside en el propio socio: **Rendimiento de actividad económica** | **Rendimiento de actividad económica.**Si demostramos que el principal medio de producción no reside en la sede del socio la calificación sería de **Rendimientos del Trabajo**. |
| Si tiene menos del **50%** del capital social | Hacienda entiende que el principal medio deproducción reside en el propio socio: **Rendimiento de actividad económica** | **Rendimiento de actividad económica.**Además de poder demostrar la existencia de dependencia y ajenidad, es defendible que el principal medio de producción no reside en la sede del socio con lo que la calificación sería (si se demuestra) sería de **Rendimientos del Trabajo**. |

 |