

CONSIDERACIONES SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS SOCIOS DE ENTIDADES MERCANTILES

La distinta consideración del tratamiento fiscal aplicado a los socios de entidades mercantiles ha obligado a que la Agencia Tributaria publicase una nota informativa con el fin de aclarar, qué debe entenderse por rendimientos del trabajo y qué por rendimientos de actividad económica, en lo que a las retribuciones de los administradores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se refiere. La intención de la misma era la de acabar con la eterna inseguridad fiscal que ha envuelto y envuelve este tema; veremos al final de este escrito si logra o no su cometido.

Advertir ciertas particularidades en torno a la misma. Ésta comienza estableciendo que quedará **limitada al IRPF**, excluyendo cualquier otro impuesto o repercusión sobre los mismos (pe. IVA, IS, etc...). Pues bien, para empezar y siendo el fin último de esta nota: terminar con la inestabilidad fiscal de una situación concreta, no empezamos con buen pie. Continúa **estableciendo que la calificación como rendimiento de trabajo en IRPF no puede basarse únicamente en la calificación a efectos laborales**; hecho que nos llevará a hacer uso de conceptos laborales y mercantiles para la aplicación de la norma tributaria (otra facilidad más); pero es que además, y logrando la cuadratura del círculo, acaba diciendo que la **calificación final de la retribución dependerá de cuestiones de hecho** (en este aspecto,

recordar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 26 de febrero de 2009, estableciendo que la distinción entre rendimientos de trabajo y de actividades económicas es un “clásico”, **no** pudiéndose establecer una **solución general**, debiéndose analizar específicamente cada situación).

A continuación se establece la conclusión que se desprende de la mencionada nota acerca del tratamiento que reciben los casos más generales o habituales (descartando los supuestos de socios trabajadores de cooperativas y socios profesionales de sociedades civiles profesionales); para su desarrollo completo, acudir a la misma (**nota AEAT**):

1. Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la sociedad anónima o de responsabilidad limitada – La totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones **propias del cargo de administrador**, a efectos del IRPF, deberán entenderse comprendidas en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la LIRPF. Se llega a esta conclusión no sin antes hacer alusión a las sentencias del Tribunal Supremo (21/04/2005 y 13/11/2008), mediante las cuales se establece: que el contrato laboral de alta dirección (suponiendo este el desempeño de actividades de dirección, gestión, administración y representación) deberán entenderse de índole

mercantil. Por último la Administración cierra este punto con un “la calificación anterior (rendimiento de trabajo) es independiente de que dichas retribuciones sean o no deducibles en el IS” y acompaña el mismo de una sentencia de la Audiencia Nacional al respecto. ¿Debemos interpretar esto como una declaración de intenciones?

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 – Será importante destacar que en cuanto a la calificación de tales servicios (ajenos a la condición de administrador), nada que no supiésemos ya; no existen reglas especiales en la normativa del IRPF; por lo que para ver si los mismos deben calificarse de rendimientos del trabajo o de actividades económicas será imprescindible fijarse en el cumplimiento de 2 requisitos:

a. Ordenación por cuenta propia: Como indicios comunes más habituales de independencia jurisprudencialmente, pueden destacarse: la asistencia al centro de trabajo del empleador y el sometimiento a un horario, la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado, el carácter fijo o periódico de la retribución, etc... A modo de conclusión, como establece el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de noviembre de 2007: “si nos encontramos con ajenidad del trabajo y dependencia, rendimientos del trabajo”, el problema es la no generalidad de la casuística como ya hemos venido adelantando hasta ahora; hecho que nos obliga a prestar extrema atención según el caso. Por último, en lo que a este requisito se refiere, destacar que a partir de cierto porcentaje de participación (>50%) no podrá existir dependencia o ajenidad (según artículo 2.1.c) del Estatuto del Trabajador); existiendo por tanto **ordenación por cuenta propia**.

b. Existencia de medios de producción en sede del socio: Nótese que en el caso de servicios profesionales (abogacía, asesoría, arquitectura, medicina...) el principal medio de producción reside en el propio socio, en la

propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios; por lo que los servicios proporcionados por la entidad serán de escasa relevancia frente al factor humano.

Cuando se cumplan ambos requisitos los rendimientos deberán ser calificados como de actividades económicas.

Dicho esto, cabe mencionar que bajo nuestro punto de vista esta nota además de no cumplir con su cometido (alejarse al contribuyente de la inseguridad jurídica, esclareciendo los temas que hasta la fecha no tenían una interpretación clara), no dice nada que no supiésemos ya; y es que mayoritariamente se remite a la casuística particular por encima de la genérica. Además y es lo que más nos preocupa, observamos que la Administración deja puertas entreabiertas quizás con un fin recaudatorio. En estos tiempos donde la crisis y el malestar social avivan el mal pensamiento, nos hacemos distintas preguntas que con el tiempo veremos cómo quedan resueltas, dado que esta nota no se pronuncia al respecto: ¿Qué repercusiones podría tener la calificación como rendimiento de actividad económica a efectos de IVA en una Inspección?

¿Podría levantar la Administración actas por IVA al trabajador sin que la sociedad pudiese recuperar el mismo Impuesto en su mayor medida por prescripción?; ¿Qué sucede con el socio que además de administrador es trabajador? ¿Es de aplicación retroactiva? ...