

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC053498

DGT: 22-01-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0252/2015

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del trabajo. Administradores. *Naturaleza de las retribuciones satisfechas a los socios-administradores por los servicios prestados en desarrollo de la actividad.* En lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo, tributarán como rendimientos del trabajo, teniéndose en cuenta que si el cargo es gratuito, el socio no deberá imputarse cantidad alguna por este concepto.

Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. Socios-profesionales. Por lo que tiene que ver con los trabajos propios de la actividad económica, hasta 31 de diciembre de 2014 había que analizar la casuística del caso, y determinar en función de las circunstancias concurrentes si la relación que unía al socio con la sociedad era de naturaleza laboral o mercantil. Pero ello cambia a raíz de la entrada en vigor de la Ley 26/2014 (Modifica Ley 35/2006, RDLeg. 5/2004 y otras normas tributarias), teniendo la relación entrambos naturaleza mercantil si la actividad de la entidad está entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y si el contribuyente está incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 17, 27 y 41.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Ley 27/2014 (Ley IS).

Ley 26/2014 (Modifica Ley 35/2006, RDLeg. 5/2004 y otras normas tributarias).

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la consultoría, que tiene como administradores mancomunados a dos de los socios, siendo el cargo de administrador gratuito. Dichos socios desarrollan las actividades propias de la sociedad como trabajadores autónomos.

Cuestión planteada:

Se consulta sobre la tributación por los servicios prestados por los referidos socios a la sociedad.

Contestación:

En lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo 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 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–, que establece que en todo caso 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 último, en caso de que la sociedad no satisfaga al consultante ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, el consultante no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto.

En lo que se refiere a la prestación por los socios profesionales de servicios distintos de los anteriores, y analizando en primer lugar la normativa vigente en el momento de la presentación de la consulta, debe tenerse en cuenta por un lado lo establecido en el primer párrafo del artículo 17.1 de la LIRPF: “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.” Y por otro, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 27.1 de la LIRPF: “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.”

No corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio profesional con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, como se señala en la resolución a la consulta vinculante de este Centro Directivo V1492-08, de 18 de julio, que “...en ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales 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, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad”.

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que “La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

El artículo 16.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11 de marzo), establece los distintos supuestos de vinculación.

En cuanto al valor de mercado que debe atribuirse a la retribución correspondiente a los servicios profesionales prestados por el socio, debe indicarse que podrá considerarse que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE de 6 de agosto).

Una vez expuesto el régimen aplicable en el momento de presentación de la consulta, debe tenerse en cuenta que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), ha modificado el artículo 27.1 de la LIRPF, con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, objetivando las reglas de tributación aplicables a los socios profesionales, quedando dicho artículo modificado en los siguientes términos:

“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.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”

En el presente caso, se cumplen los requisitos relativos a la actividad, por lo que en caso de cumplirse el requisito anterior relativo a su inclusión por dichas actividades en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

Por último, debe tenerse en cuenta que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), que deroga el citado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ha establecido, con efectos a partir de 1 de enero de 2015, diversos cambios en la regulación de operaciones vinculadas contenida en el texto refundido, modificando los supuestos de vinculación y los criterios para la determinación del valor de mercado de las retribuciones satisfechas a los socios profesionales (artículo 18.6 de la Ley 27/2014).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.