

## La oprobiosa aplicación de la retención de IRPF a los administradores de las sociedades familiares

**José Luis Lafuente Suárez**

*Doctor en Derecho*

*Abogado*

*Profesor del Máster de Abogacía.*

*Universidad de Oviedo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar de la Peña Velasco, don Alejandro Blázquez Lidoy, don Antonio Montero Domínguez, don Jesús Quintas Bermúdez, don Fernando Serrano Antón y don Eduardo Verdún Fraile.

---

### EXTRACTO

La interpretación del artículo 101.2 de la Ley del IRPF, para fijar la retención a practicar a los administradores sociales, nos lleva a mostrar la complejidad del sistema normativo español que a estos efectos supone tener en cuenta no solo las normas fiscales sino también las mercantiles, laborales y de Seguridad Social para entender que la realidad social empresarial de las pymes y sociedades familiares va más allá de la aplicación de una norma que, lamentablemente, muestra su carácter exclusivamente recaudatorio, para alejarse del desempeño habitual de unos administradores que, al tiempo, trabajan para su propia sociedad en términos equivalentes a la prestación de servicios por cuenta ajena. De este modo, se trata de razonar la distinción de ambos desempeños a los efectos de ver sometida a retención por el IRPF la compensación que aquellos reciben.

**Palabras clave:** retención; administradores; trabajadores; sociedades familiares.

---

*Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 02-05-2018*

## The ignominious discount on personal income tax in small and family business managers

José Luis Lafuente Suárez

---

### ABSTRACT

A simple reading of the personal income tax law, article 101.2 in order to fix the discount on small and family business managers, shows the complexity of the Spanish system of rules, because it is necessary to carry out a difficult combination of tax, labor, market and Social Security laws; to understand that the current situation of these Spanish companies goes beyond the application of the law, unfortunately, with a exclusive collector purpose, and so, forgetting the real work of the those people that, at same time, are managers and ordinary workers. Taking all of this into consideration, this paper seeks to try to distinguish, on the one hand, both duties and, on the other, salaries that must be, in the opinion of the writer, treated differently.

**Keywords:** tax discount; managers; ordinary workers; family business.

---

---

## Sumario

- I. Introducción
  - II. Planteamiento
  - III. Las normas de intersección
    - A) La normativa mercantil
    - B) La normativa laboral
    - C) Las normas de afiliación a la Seguridad Social
  - IV. La calificación de laboralidad de la relación del administrador societario
  - V. La retribución del socio-administrador
  - VI. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

### Cómo citar este estudio:

Lafuente Suárez, J. L. (2018). La oprobiosa aplicación de la retención de IRPF a los administradores de las sociedades familiares. *RCyT. CEF*, 424, 47-68.

## I. INTRODUCCIÓN

La compleja trama normativa española que afecta al pequeño empresario, y concretamente a las sociedades de tipo unipersonal, familiar y de pequeña dimensión, les obliga a un, cada vez más difícil, equilibrio de actuaciones en orden al cumplimiento de la abundante y prolija legislación que les constriñe en el desempeño de su actividad empresarial. De este modo, han de conjugarse las reglas administrativas, fiscales, laborales, mercantiles y de Seguridad Social en una tarea que no resulta sencilla puesto que el legislador, al concretar las específicas de estas materias, parece obrar con una especie de «orejeras de borrico» que le impulsan a normar en una sola dirección, impidiéndole observar la realidad circundante a la empresa respecto del resto de ámbitos de regulación coincidentes pero que, en muchas ocasiones, vienen a producir atenciones y sobre todo, soluciones, contradictorias o incluso divergentes.

En este trabajo vamos a referirnos a la concurrencia de cuatro tipos de normas: tributarias, mercantiles, laborales y de Seguridad Social que inciden en el tratamiento de la cuestión que vamos a abordar: el cálculo o, por mejor decir, la determinación del tipo aplicable de retención por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) a los administradores y miembros de los órganos de administración de las pequeñas y medianas empresas (pymes) constituidas bajo la forma de sociedad mercantil.

Ciertamente el interés presente del tema no viene de que al ministro de Hacienda le haya dado por someter a retención, por vez primera, a los administradores sociales de aquellas entidades, puesto que en tanto en cuanto, estos, por la prestación personal de su trabajo en sus sociedades vinieran recibiendo una retribución, esta, al igual que sucedía con los trabajadores por cuenta ajena, estaba sometida a IRPF en función de su cuantía y de la situación personal del perceptor. No, pero lo que sí ha sucedido es que el ministro –y hemos de suponer que el gabinete ministerial en conjunto, encabezado por el anterior presidente– ha mostrado una voracidad fiscal en este tema que, partiendo, como veremos, de una modificación de la Ley del IRPF –¿pretendidamente inocente?– lleva a elevar e igualar –al alza– el tipo de IRPF a aplicar a los administradores sociales de las pymes societarias.

## II. PLANTEAMIENTO

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre) cuyo nombre es 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, establece la regulación del nuevo IRPF al derogar el, hasta entonces vigente, texto refundido del mismo impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Disposición derogatoria primera.

La Ley 35/2006, vigente Ley del IRPF, regula en su artículo 17 los rendimientos íntegros del trabajo, entre los que su número 2, letra e), incluye «... 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» en similar redacción a la mantenida anteriormente tanto por el texto refundido de la ley anterior como por las normas precedentes.

Su artículo 101, titulado «Importe de pagos a cuenta», regula el establecimiento de los pagos a cuenta y retenciones, dedica su número 1 a la determinación del porcentaje de retención e ingreso a cuenta de los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos.

El número 2, en redacción introducida por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), establece expresamente:

«... El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento.

No obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta ley...».

Con carácter general, en las sociedades familiares y las pymes societarias, en las que los administradores prestan sus servicios de forma personal, habitual y directa, su retribución venía establecida fundamentalmente por las tareas que desempeñaban en la actividad empresarial, con base en el convenio colectivo aplicable a la empresa, no por su condición de administradores, estableciéndose con carácter ordinario en los propios estatutos sociales que el desempeño de las funciones de administración no tengan carácter remunerado.

A partir de esta situación, se producen, más que la confluencia, la intersección de las diferentes normas relativas a este tema, puesto que se nos plantean los siguientes interrogantes: ¿La cantidad percibida por el administrador-trabajador de su sociedad ha de ser considerada como retribución por el desempeño de la labor de administrador? ¿Debe entonces estar sometida a los tipos fijos del 35 o 19%? ¿Se puede distinguir entre una percepción derivada de la prestación habitual, personal y directa de servicios por el administrador y una retribución por el desempeño de las funciones propias del administrador?

Para responder a los interrogantes formulados, hemos de analizar, en primer lugar, todas las normas que confluyen en el análisis de este tema desde cada una de las perspectivas de enfoque

normativo, esto es, estudiando las normas mercantiles, laborales, de Seguridad Social y fiscales que a estos casos son de aplicación.

### III. LAS NORMAS DE INTERSECCIÓN

#### A) LA NORMATIVA MERCANTIL

El artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, establece que una de las menciones obligatorias de los estatutos sociales ha de ser el modo o modos de organizar la administración de la sociedad, el número de administradores o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren. Y su artículo 217 determina expresamente que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario y fijen el sistema de remuneración.

El sistema de retribución de los administradores, señala el número 2 de ese mismo artículo 217, podrá consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: a) una asignación fija, b) dietas de asistencia, c) participación en beneficios, d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución, f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

Es preciso destacar que este número 2 del artículo 217 de la Ley de sociedades de capital menciona explícitamente la retribución de los administradores sociales «en su condición de tales», por lo que parece indicar que puede existir otra remuneración de las personas que desempeñen la administración de una sociedad de capital en función de otra actividad, trabajo u ocupación, dentro de la propia sociedad.

#### B) LA NORMATIVA LABORAL

En este ámbito, en primer lugar, debemos acudir a una norma de carácter excluyente. Así, el artículo 1.3 c) del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido del Estatuto de los Trabajadores (TRET/2015), aparta de la aplicación de la normativa laboral «... la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de los cometidos inherentes a tal cargo...», de modo que la retribución que los mismos reciban en calidad de consejeros no constituirá salario y, por consiguiente, la retención de IRPF aplicable será la fijada por la norma tributaria *ad hoc* sin más consideración.

Con independencia de tal condición, el administrador, consejero o miembro del consejo de administración de una sociedad puede prestar para la misma servicios que tengan la considera-

ción de laborales y, por consiguiente, constituir salario o retribución salarial, de acuerdo con el artículo 26 del mismo TRET/2015.

Esto nos lleva a enlazar, en un primer paso, con la determinación de si nos encontramos ante un trabajador por cuenta ajena, en virtud de la definición del trabajador por cuenta ajena que contempla el artículo 1 del TRET/2015, entendiendo por tal el que voluntariamente preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de dirección de otra persona, en este caso, jurídica, que es el empresario. O si nos encontramos ante un trabajador por cuenta propia, que trabaja de forma habitual, personal y directa en el negocio, asume los frutos y los riesgos, aunque sea de forma indirecta, del mismo.

Y en un segundo, a conectar con la afiliación a la Seguridad Social del trabajador que, a la vez, forma parte de la persona jurídica-sociedad; es decir, es socio de la misma y, en su caso, al tiempo, miembro del órgano social que detenta la administración de la sociedad.

Por lo que hace referencia a la consideración de trabajador por cuenta propia del administrador social que presta servicios para la empresa societaria de la que es socio, es preciso acudir a los criterios o los denominados elementos esenciales de la relación laboral, entendida en este caso en sentido contrario, esto es, considerando la ajenidad en los frutos, la ajenidad en los riesgos y la ajenidad en el mercado (Martín Valverde y García Murcia, 2012, pp. 1.788 y ss.) para llegar a delimitar si, en función de la actividad desempeñada, ha de tener la consideración de trabajador por cuenta propia o ajena. Estamos hablando, entre otras cosas, de sujeción o no a horario; percepción de los rendimientos como dividendos, en su caso, al grupo familiar o reducido de socios...<sup>2</sup>

### C) LAS NORMAS DE AFILIACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

La consideración de trabajador por cuenta ajena o propia, a su vez, está conectada con la afiliación a la Seguridad Social, para lo cual hemos de atender a lo regulado en los artículos 136 y 305 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (TRLGSS/2015), a tenor de los cuales procederá la afiliación o inclusión en el Régimen General de la Seguridad Social:

- De los socios trabajadores de las sociedades de capital, aun cuando sean miembros de su órgano de administración, si el desempeño de este cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, ni posean su control en los términos previstos por el artículo 305.2 b) del TRLGSS/2015.
- De los consejeros y administradores de las sociedades de capital, como asimilados a trabajadores por cuenta ajena, quedando excluidos de la protección por desem-

<sup>2</sup> Sentencia 830/2015, de 14 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de Las Palmas de Gran Canaria, Sala de lo Social (rec. 247/2015). Sentencia 283/2016, de 24 de mayo, del Juzgado de lo Social n.º 1 de Oviedo, dictada en Autos 150/2016.

pleo y Fondo de Garantía Salarial, siempre que no posean su control en los términos del precitado artículo 305.2 b) del TRLGSS/2015, siendo retribuidos por ello o por su condición de trabajadores por cuenta ajena.

Mientras que procede la inclusión en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA), a tenor del repetido artículos 305.2 del TRLGSS/2015, de aquellos que ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. A estos efectos, se presume que existe tal control efectivo cuando concorra alguna de estas circunstancias:

- Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para que preste sus servicios esté distribuida entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.
- Que su participación en el capital social se igual o superior a la tercera parte del mismo.
- Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

El párrafo final de la letra b) del número 2 del artículo 305 del TRLGSS/2015 contiene una cláusula residual en virtud de la cual la Administración podría demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad, cuando no concurren los requisitos antes citados.

#### IV. LA CALIFICACIÓN DE LABORALIDAD DE LA RELACIÓN DEL ADMINISTRADOR SOCIETARIO

Con base en estos criterios, es la jurisprudencia la que va perfilando a través de una numerosa casuística el encaje o la consideración de laboralidad; esto es, de definir una relación como laboral o no. Así, podemos distinguir:

- En primer lugar, por lo que se refiere a socios no mayoritarios, se viene aceptando la posibilidad de simultanear el ser socio minoritario desempeñando mancomunadamente la administración de la sociedad y ser trabajador por cuenta ajena (STS, Sala de lo Social, de 20 de octubre de 1998, recurso de casación para unificación de doctrina 4062/1997 –NSJ006478–); puede existir relación laboral, aunque el socio minoritario sea pariente de los otros titulares de la empresa (STS, Sala de lo Social, de 10 de abril de 2000, recurso de casación para unificación de doctrina 2156/1999 –NSJ007858–); la relación laboral también puede existir cuando se trata de un socio minoritario y tra-



bajador en una empresa en la que su cónyuge es también socio minoritario y administrador mancomunado (STS, Sala de lo Social, de 27 de abril de 2000, recurso de casación para unificación de doctrina 2634/1999 –NSJ008060–); la relación será laboral entre un socio de sociedad civil y la empresa para la que esta prestaba servicios, por entender que concurre un trabajo personal prestado dentro del ámbito de organización y dirección del empleador, en sus instalaciones, dentro de una jornada, aportando la empleadora gratuitamente los medios materiales para la ejecución de los trabajos y siendo esta quien da las órdenes e instrucciones y a quien comunica sus ausencias y con quien negocia las vacaciones (STS, Sala de lo Social, de 25 de marzo de 2013, recurso de casación para unificación de doctrina 1564/2012 –NSJ047130–); la relación laboral no queda excluida por el hecho de que el trabajador asuma una participación social minoritaria (20%) cuando subsistan los requisitos de dependencia y ajenidad que configuraron la inicial relación laboral (STS, Sala de lo Social, de 15 de noviembre de 1990, sentencia 1404, dictada en recurso de infracción de ley).

Parece, pues, aceptarse, con matices, que el hecho de tratarse de un accionista minoritario (o al menos no mayoritario) no supone ningún problema para reconocer la existencia de relación laboral cuando concurre una prestación de servicios en la que se puedan reconocer la dependencia y ajenidad indicadas.

- En segundo lugar, cuando la prestación se lleva a cabo por un administrador o miembro del órgano de administración de la sociedad, el análisis de las distintas resoluciones judiciales nos muestra:
  - Las funciones que se limitan al ejercicio del cargo de consejero en una sociedad no constituyen relación laboral (SSTS, Sala de lo Social, de 22 de diciembre de 1994, recurso de casación para unificación de doctrina 2889/1993 –NSJ004455–; y 16 de diciembre de 1991, recurso de casación para unificación de doctrina 810/1990).
  - No es laboral la relación que existe entre una persona que reúne la condición de socio minoritario en el capital social, si es administradora y realiza su actividad con total autonomía e independencia y sin sometimiento a orden o instrucción alguna (STSJ del País Vasco, Sala de lo Social, de 24 de mayo de 2005, recurso de suplicación 837/2005 –NSJ019385–).
  - El ejercicio de funciones como administrador único de una sociedad conlleva que la relación sea mercantil, no laboral (STS, Sala de lo Social, de 16 de junio de 1998, recurso de casación para unificación de doctrina 5062/1997), y ello pese a que existan otros dos administradores (STS, Sala de lo Social, de 27 de julio de 1990, núm. 1196, dictada en infracción de ley).

Es decir, que a efectos de definir la relación existente entre el socio-administrador y la sociedad, la jurisprudencia viene a considerar que la relación mercantil (desempeño de funciones de administración y dirección) viene a absorber la laboral, incluso cuando se pudiera definir *inter partes* la misma como especial de alta dirección, *ex* artículo 2.1 del TRET/2015.

Ahora bien, dicho esto, es preciso analizar los casos y situaciones concretos puesto que, igualmente, se pueden encontrar sentencias que expresamente admiten la dualidad de unas relaciones societarias y laborales. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 18 de marzo de 1991, número 235, dictada en recurso de casación por infracción de ley, sobre la base de los hechos probados que sucintamente recogemos: de una parte, que el demandante es propietario de una tercera parte de las acciones de la sociedad de responsabilidad limitada demandada, correspondiendo a otros dos socios las otras dos terceras partes, ostentando todos ellos el cargo de consejero delegado, especificándose en el nombramiento que deben actuar conjuntamente dos cualesquiera de ellos, salvo para la adquisición, disposición, enajenación y gravamen de bienes inmuebles, derechos reales y personales, en que actuarán los tres conjuntamente. Y, por otra, que ha venido prestando servicios para la sociedad manejando un *scanner* en el taller de la empresa, en el que actuaba como jefe otro de los socios, consignándose para el demandante en los recibos de salarios la categoría de jefe de producción y una retribución bruta mensual en octubre de 1989 de 509.093 pesetas, llega a la conclusión de que cabe admitir la dualidad cuando ambas relaciones tengan sustantividad propia y la aportación a la sociedad no integre precisamente la prestación de servicios que constituiría el objeto propio del contrato de trabajo. Y así afirma que, en el supuesto debatido, el trabajo realizado no puede calificarse ni como una aportación a la sociedad, ni como una prestación accesoria; se trata de una relación independiente que reúne todos los requisitos necesarios para su calificación como laboral, de forma que el demandante ha desempeñado puestos orgánicos de administración social, pero no se ha limitado a ello, sino que ha desarrollado con independencia un trabajo retribuido, de forma que los servicios prestados no constituyen una actividad de alta dirección, sino un trabajo común, dado que las funciones gerenciales propias de la administración de la sociedad no absorben el contenido propio de esa otra actividad laboral.

Por consiguiente, desde la necesaria constatación de cada caso en particular, a los efectos que a continuación señalaremos, pueden coexistir en unas mismas personas el desempeño de las funciones de administrador societario con la prestación de concretos servicios por cuenta y dependencia ajenas para la misma sociedad.

## V. LA RETRIBUCIÓN DEL SOCIO-ADMINISTRADOR

Como hemos señalado, la retribución del administrador societario en su calidad de tal o, por mejor decir, la forma de determinación de la misma ha de venir fijada expresamente en los estatutos sociales como establece el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a los efectos de su consideración como rendimientos íntegros del trabajo de aquel, *ex* artículo 17 e) de la Ley 35/2006, vigente Ley del IRPF y, a los efectos de nuestro trabajo, para la determinación de aplicación a los mismos del tipo de retención (35 o 19%) que regula el artículo 101 de este mismo texto legal.

De no establecerse la retribución o forma de cálculo, como decíamos, el texto refundido de la Ley de sociedades de capital en su artículo 217 presume la gratuidad del desempeño de las funciones de administración, por lo que no cabe hablar de remuneración de las mismas.

A efectos prácticos, de acuerdo con lo señalado, esto es, la concreción del pago del administrador societario o su modo de cálculo, esta será acordada por la junta general de la sociedad y, precisamente por tratarse de la retribución que aquel reciba como consecuencia del desempeño de las funciones de dirección y gobierno de la sociedad, ordinariamente la precitada junta general, fijará sus efectos para el futuro, habitualmente para el ejercicio siguiente puesto que no dejamos de hablar de unas percepciones que el administrador recibe por el desempeño de su función, pero que constituirán el medio de atención de sus necesidades personales y familiares.

Tal retribución que, insistimos, viene a compensar el desempeño de las funciones de gobierno societario será la que, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley del IRPF estará sometida al tipo específico de retención del 35 %, o del 19 % en el caso de que la cifra de negocios de la sociedad no exceda de 100.000 euros.

No obstante, con independencia de la existencia de esta retribución por el desempeño de las funciones propias de la dirección de la sociedad, puede darse el caso de que, coincidiendo con ellas, el administrador venga a cumplir otras tareas dentro de la sociedad que pueden venir enmarcadas en el ámbito de una relación laboral común, *ex* artículo 1 del TRET/2015, con sustantividad propia. En este caso, tal desempeño laboral –en el estricto sentido del término– llevará una compensación que, vinculada a la existencia en su caso de un convenio colectivo, generalmente de empresa o de sector en el ámbito provincial o autonómico, aplicable a la actividad empresarial de la sociedad, supondrá su sometimiento, como rendimientos íntegros del trabajo definidos en el artículo 17.1 a) de la Ley del IRPF, a una retención del IRPF.

De esta manera, defendemos que con relación al administrador/es de una pequeña o familiar sociedad de capital, pueden existir dos formas o vías de retribución en paralelo:

- De una parte, la compensación que los estatutos sociales y ordinariamente con carácter anual, la junta general de socios establezca para gratificar el desempeño de las funciones de dirección y administración exclusivamente. Cuantía que a efectos de retención conllevará la aplicación de los tipos fijos del 35 o 19%, de acuerdo con lo regulado por el artículo 117.2 e) de la Ley 35/2006, del IRPF.
- De otra, el pago que, con carácter general, fundamentalmente a tenor del convenio colectivo aplicable o, dicho en términos económicos, a valor de mercado recibirá el socio-administrador, pero en función de la realización de las funciones o tareas que cumpla en la actividad ordinaria de la empresa, a un trabajo común en la misma, y que no son propias de una actividad gerencial, que, constituyendo rendimientos íntegros del trabajo, pero en este caso *ex* artículo 117.1 a) (sueldos y salarios) de la misma Ley 35/2006, estarán sometidos a un porcentaje de retención a escala de acuerdo con el artículo 101.1 de la misma ley.

¿Cómo se articularía formal y documentalmente el pago de la retribución? Pues a través de un recibo de salarios como documento acreditativo de la percepción de que se trata, y de este modo podríamos distinguir:

**V.I. RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR QUE, DE ACUERDO CON LOS ESTATUTOS SOCIALES, ES ESTABLECIDA PARA EL EJERCICIO DE QUE SE TRATE POR LA JUNTA GENERAL DE ACCIONISTAS**

Podemos distinguir tres tipos de abono y justificación de la percepción establecida como remuneración del mismo:

A) El consejero o miembro del órgano de administración que es remunerado en función del desempeño de tal cargo, pura y simplemente, y de su actividad, limitado exclusivamente a la realización de cometidos inherentes a tal cargo. En este caso, se trataría de una relación excluida del ámbito de aplicación del Estatuto de los Trabajadores, y que no conllevaría afiliación a la Seguridad Social en régimen alguno.

La retención sería del 35% (o, en su caso, del 19%), ex artículo 101.2 de la Ley del IRPF.

A modo de ejemplo, fijamos una retribución mensual de 2.000 euros, a la que le correspondería una retención de 700 euros.

Nómina A)

NIP		9029	
EMPRESA		CONVULSO	
N.º INSS		00/0000000-00	
TRABAJADORA	CATEGORIA	ANTIGÜEDAD	DNI
PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		1 ENE 17	
N.º AFILIACIÓN S.S.	TARIFA/CODICI	SECCION	N.º
00/0000000-00	100	3	MIENS 01 ENE 17 a 31 ENE 17
PERIODO		TOT. DÍAS	
00/0000000-00		30	

  

CANTIA	PRECIO	CONCEPTO	DEVENGOS	DEDUCCIONES
30,00	66,667	102 *RETRIBUCION ADMINISTRADOR 999 COTIZACION I.R.P.F. 35,00	2.000,00	700,00
REM. TOTAL	PP. EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.	BASE IRPF
2.000,00				2.000,00
				2.000,00
				700,00

\* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.      \* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.

FECHA	SELLO EMPRESA	RECIBI
31 ENERO 2017		

LIQUIDAD A PERCEBER	
1.300,00	

IBAN: \_\_\_\_\_ COSTE EMPRESA: 2.000,00

SWIFT/BIC: \_\_\_\_\_

CONCEPTO	BASE	TIPO	AFORTACIÓN EMPRESARIAL
1. Contingencias comunes			23,40
AT y EP			1,35
Desempleo			9,50
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta			0,60
Formación Profesional			0,60
Fondo Garantía Salarial			0,20
3. Cotización adicional horas extraordinarias			

B) Administrador que percibe una remuneración por su desempeño de las funciones como tal que, de acuerdo con el artículo 305.2 b) del TRLGSS/2015, está incluido en el RETA al poseer el control efectivo de la sociedad.

Para seguir con el mismo ejemplo, sobre la base de una remuneración global de 2.000 euros, incluimos en ella la cuota del RETA calculada, de acuerdo con el artículo 312.2 del TRLGSS/2015; esto es, teniendo en cuenta que la base mínima será la correspondiente a la mínima establecida para el grupo de tarifa 1 en el Régimen General de la Seguridad Social (para 2018, sobre esa base y con derecho a cobertura de incapacidad temporal, la cuota sería de 357,33 €/mes). Y a su vez, se pueden elaborar dos tipos de recibos de salarios:

B.1. Incluyendo en el mismo la cantidad correspondiente a la cuota de autónomos como retribución en especie.

De este modo, vemos que existen dos conceptos retributivos, el correspondiente a la retribución en metálico del administrador (1.706,61 €), y el correspondiente a la retribución en especie (cuota mínima del RETA sobre la base mínima del grupo 1 de la tarifa, como hemos indicado, que la empresa abona por cuenta de aquel, y ambas con la retención del 35 % (o 19% en su caso).

### Nómina B.1

CUANTIA		PRECIO		CONCEPTO	DEVENGADOS	DEDUCCIONES
30,00	11,911	8		*RETRIBUCION ESPECIE	357,33	
30,00	56,887	102		*RETRIBUCION ADMINISTRADOR	1.706,61	
		789		Dto.Conceptos en Especie		357,33
		999		COTIZACION I.R.P.F. 35,00		722,38
<b>REM. TOTAL</b>						
2.063,94					2.063,94	1.079,71

  

REM. TOTAL	P.P.EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.	BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO	T. A DEDUCIR
2.063,94				2.063,94	2.063,94	1.079,71

\* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.      \* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.

FECHA	SELO EMPRESA	RECEBI
31 ENERO 2018		
		LIQUIDO A PERCEBR
		984,23
IBAN:	COSTE EMPRESA: 2.063,94	
SWIFT/BIC:		

DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECALIDADACIÓN CONTINUA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA			
CONCEPTO	BASE	TIPO	APORTACIÓN EMPRESARIAL
1. Contingencias comunes			
AT y EP		23,60	
Desempleo		1,35	
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta			
Formación Profesional		0,60	
Fondo Garantía Salarial			
3. Cotización adicional horas extraordinarias			

B.2. El mismo supuesto que el anterior, solamente distinguiendo que la retención correspondiente a la retribución en especie es soportada por la propia sociedad, de forma que, en este supuesto, el total devengado por el administrador se ve incrementado en 125,07 euros que corresponden al ingreso a cuenta de la retención al 35 %, a cargo de la empresa.

Nómina B.2

NIF. 10587434M		9029					
EMPRESA LAFUENTE SUAREZ, JOSE LUIS		DOMICILIO 00/00000000-00					
TRABAJADORA PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		CATEGORIA	ANTIGÜEDAD 1 ENE 17				
Nº AFILIACION S.S. 00/00000000-00		TARIFA 100	COE.CT. SECCION 3				
PERIODO 01 ENE 18 a 31 ENE 18		TOT. DÍAS 30					
CANTÍA	PRECIO	CONCEPTO		DEVENGOS	DEDUCCIONES		
30,00	11,911	8 *RETRIBUCION ESPECIE		357,33			
30,00	56,887	102 *RETRIBUCION ADMINISTRADOR		1.706,61			
		789 Dcto.Conceptos en Especie			357,33		
		988 Imp.Ingr. a Cta. Esp. Cgo.Emp.		125,07			
		989 Imp.Ingr.a Cta.Valores Especie			125,07		
		999 COTIZACION I.R.P.F. 35,00			597,31		
<b>REM. TOTAL</b>		<b>P.PEXTRAS</b>	<b>BASE S.S.</b>	<b>BASE A.T. Y DES.</b>	<b>BASE I.R.P.F.</b>	<b>T. DEVENGADO</b>	<b>T. A DEDUCR.</b>
2.063,94					2.063,94	2.189,01	1.079,71
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.				* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.			
FECHA 31 ENERO 2018		SELLO EMPRESA		RECEBI			
IBAN:		SWIFT/BIC:		COSTE EMPRESA:		2.189,01	
<b>LIQUIDO A PERCIBIR</b>							
1.109,30							
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA							
CONCEPTO		BASE		TFO		APORTACIÓN EMPRESARIAL	
1. Contingencias comunes				23,60			
AT y EP				1,35			
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta				0,60			
Formación Profesional							
Fondo Garantía Salarial							
3. Cotización adicional horas extraordinarias							

C) El administrador de una sociedad que, poseyendo el control efectivo de la sociedad, y por consiguiente, estando afiliado al RETA, al tiempo que realiza funciones de dirección y gerencia de la sociedad, presta otros desempeños propios de la condición de trabajador ordinario, es decir, sin estar vinculados a las antedichas tareas directivas.

En este caso, sobre la cifra que hemos tomado a efectos de ejemplo, de una retribución de 2.000 euros mensuales, atribuidos la cantidad de 600 euros a las funciones de gerencia o dirección, y 1.400 euros al desempeño del resto de labores de trabajo, en el que incluimos la cuota (sobre la base mínima) correspondiente al RETA.

De este modo, la retribución como administrador llevaría el tipo del 35 % de retención, mientras que el resto de la remuneración estaría sometida a escala, calculándose un tipo del 9,56 % de acuerdo con el artículo 101.1 de la Ley del IRPF.

De este modo, los recibos de salarios que en este caso debería confeccionarse serían:

C.1. Uno con la retribución de administrador (600 €) y su retención al 35%.

### Nómina C.1

NIF.		9029	
EMPRESA		DOMICILIO	
		Nº INS. S.S.	
		00/0000000-00	
TRABAJADORA		CATEGORÍA	Nº MATRÍC.
			ANTIGÜEDAD
PRUEBA PRUEBA,		1 ENR 17	
Nº AFILIACIÓN S.S.	TARIFA	COD. CI	SECCIÓN
00/00000000-00			
		Nº	PERIODO
		3	MESES 01 ENR 17 a 31 ENR 17
			TOT. DÍAS
			30
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO	
30,00	20,000	*RETRIBUCION ADMINISTRADOR	
		COTIZACION I.R.P.F. 35,00	
			DEVENIDOS
			DEDUCCIONES
			600,00
			210,00
REM.TOTAL	P.P.EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.
600,00			
		BASE I.R.P.F.	T. DEVENIDO
		600,00	600,00
			T. A DEDUCIR
			210,00
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.		- Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.	
FECHA	SELLO EMPRESA	RECIBI	
31 ENERO	2017		
		LÍQUIDO A PERCEBER	
		390,00	
IBAN:		COSTE EMPRESA: 600,00	
SWIFT/BIC:			
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA			
	CONCEPTO	BASE	TIPO APORTACIÓN EMPRESARIAL
1.	Contingencias comunes.....		23,60
	AT y EP.....		1,35
2.	Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta.....		5,50
	Desempleo.....		0,60
	Formación Profesional.....		0,20
	Fondo Garantía Salarial.....		
3.	Cotización adicional horas extraordinarias.....		

C.2. Otro con la percepción correspondiente al trabajo ordinario por él realizado, como salario de convenio, más el salario en especie, esto es, la cuota del RETA, sobre la base mínima que hemos indicado, con la retención al tipo general de las tablas, distinguiendo, a su vez, dos posibilidades respecto del salario en especie:

C.2.1. Si ese salario en especie es a cuenta del propio trabajador.



Nómina C.2.1

NIF. 10587434M		9029			
EMPRESA LAFUENTE SUAREZ, JOSE LUIS		DOMICILIO 00/0000000-00			
TRABAJADORA PRUEBA PRUEBA, JOSE LUIS		CATEGORIA	Nº MATRIC		
Nº AFILIACIÓN S.S. 00/00000000-00		TARIFA 100	SECCION 3		
PERIODO 01 ENE 18 a 31 ENE 18		TOT. DIAS 30			
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO			
30,00	36,887	1 *Salario Base			
30,00	11,911	8 *RETRIBUCION ESPECIE			
		789 Dcto.Conceptos en Especie			
		999 COTIZACION I.R.P.F. 9,56			
DEVENIDOS		DEDUCCIONES			
1.106,61		357,33			
1.463,94		497,28			
REM. TOTAL	P.P. EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.		
1.463,94					
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.		* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.			
FECHA 31 ENERO 2018	SELLO EMPRESA	RECIBI			
		<table border="1"> <tr> <td>LIQUIDO A PERCIBIR</td> </tr> <tr> <td>966,66</td> </tr> </table>		LIQUIDO A PERCIBIR	966,66
LIQUIDO A PERCIBIR					
966,66					
IBAN:	COSTE EMPRESA: 1.463,94				
SWIFT/BIC:					
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA					
CONCEPTO	BASE	TFO	APORTACIÓN EMPRESARIAL		
1. Contingencias comunes		23,60			
AT y EP		1,35			
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta		0,60			
Desempleo					
Formación Profesional					
Fondo Garantía Salarial					
3. Cotización adicional horas extraordinarias					

C.2.2. Si el salario en especie (la cuota del RETA) es a cargo de la empresa, en cuyo caso soporta esta el importe del ingreso a cuenta correspondiente, aunque igualmente sobre el tipo general.



## Nómina C.2.2

NIF. 10587434M		9029					
EMPRESA		DOMICILIO					
LAFUENTE SUAREZ, JOSE LUIS		C/Alfonso 10, 28001 Madrid					
Nº INS. S.S.		00/0000000-00					
TRABAJADORA		CATEGORIA	Nº MATRIC. ANTIQUIDAD				
PRUERA PRUERA, JOSE LUIS			1 ENE 17				
DNI							
Nº AFILIACIÓN S.S.		TARIFA	CODIGO SECCION				
00/00000000-00		100	3				
PERIODO		MENS 01 ENE 18 a 31 ENE 18					
TOT. DÍAS		30					
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO		DEVENGOS	DEDUCCIONES		
30,00	36,887	1 *Salario Base		1.106,61			
30,00	11,911	8 *RETRIBUCION ESPECIE		357,33			
		789 Dcto.Conceptos en Especie			357,33		
		988 Imp.Ingr. a Cta. Esp. Cgo.Emp.		34,16			
		989 Imp.Ingr.a Cta.Valores Especie			34,16		
		999 COTIZACION I.R.P.F. 9,56			105,79		
REM TOTAL		P.P. EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T Y DES.	BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO	T. A DEUDAR
1.463,94					1.463,94	1.498,10	497,28
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.				* Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.			
FECHA		SELLO EMPRESA		RECIBI			
31 ENERO 2018							
						LIQUIDO A PERCEBER	
						1.000,82	
IBAN:				COSTE EMPRESA:		1.498,10	
SWIFT/BIC:							
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA							
CONCEPTO		BASE		TIPO		APORTACIÓN EMPRESARIAL	
1. Contingencias comunes				23,60			
AT y EP				1,35			
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta		Desempleo					
		Formación Profesional		0,60			
		Fondo Garantía Salarial					
3. Cotización adicional horas extraordinarias							

D) Administrador de una sociedad que, sin poseer el control efectivo de la sociedad, realiza no solo funciones de gerencia sino también desempeña labores de carácter laboral ordinario para la empresa, percibiendo retribución tanto por la función directiva como por el trabajo realizado.

En este caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 136.2 c) del TRLGSS/2015, tendría la consideración de «asimilado a trabajador por cuenta ajena», estando de alta en el Régimen General de la Seguridad Social. De este modo, estaría excluido de las cotizaciones y consiguientes prestaciones de desempleo y Fondo de Garantía Salarial.

Y por lo que se refiere a la retención, sería aplicable el 35% a la que percibe como administrador, y el tipo general a la remuneración de los servicios laborales (retribución de convenio).

Según el ejemplo que venimos mostrando, la retribución del cargo de administrador sería de 600 euros, con lo que a efectos formales habría una nómina por ese concepto, y como quiera que

está incluido en el Régimen General de la Seguridad Social, para determinar su base de cotización, habría que sumar a la cuantía de su remuneración convencional (la establecemos en 1.400 €/mes, más la prorrata de dos pagas extras de la misma cuantía, es decir, 233,33 €) los 600 euros anteriores, puesto que constituyen remuneración sujeta a cotización, por una base total de 2.333,33 euros que aparece consignada en el recibo de salarios

D.1. Recibo de liquidación por retribución de administrador.

Nómina D.1

NIF.		9029				
EMPRESA		DOMICILIO				
N.º REG. S.S.		N.º REG. S.S.				
00/0000000-00		00/0000000-00				
CATEGORIA		ANTIGÜEDAD				
DNI		DNI				
PRUEBA PRUEBA, JOSÉ LUIS		1 ENE 17				
N.º AFILIACIÓN S.S.		PERIODO				
00/0000000-00		3 MENS 01 ENE 17 a 31 ENE 17				
SECCION		HUB. LABS				
100		30				
QUANTIA	PRECIO	CONCEPTO	DEVENGADOS	DEDUCCIONES		
30,00	20,000	102 *RETRIBUCION ADMINISTRADOR	600,00			
		999 COTIZACION I.R.P.F. 35,00		210,00		
REM. TOTAL	PP. EXTRAS	BASE S.S.	BASE A.T. Y DES.	BASE I.R.P.F.	T. DEVENGADO	T. A DEDUCIR
400,00				400,00	600,00	210,00
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.			- Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.			
FECHA		SELLO EMPRESA		FECHA		
31 ENERO 2017						
IBAN:		COSTE EMPRESA:		600,00		
SWIFT/BIC:						
LIQUIDO A PERCIBIR						
390,00						
DETERMINACION DE LAS B. DE COTIZACION A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACION CONJUNTA Y APORTACION DE LA EMPRESA						
CONCEPTO	BASE	TIPO	APORTACION EMPRESARIAL			
1. Contingencias comunes			23,60			
	AT y EP.		1,35			
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta	Desempleo		5,50			
	Formación Profesional		0,60			
	Fondo Garantía Salarial		0,20			
3. Cotización adicional horas extraordinarias						

D.2. Nómina por el desempeño de trabajo ordinario, en la cual a efectos de cotización se suman el salario de convenio, la prorrata de pagas y la retribución percibida por las funciones de dirección (D.1) aunque esta última no aparezca explícitamente como retribución, ya que ha sido percibida.

De este modo, todos los conceptos retributivos cotizan a la Seguridad Social, pero a la percepción en concepto de administrador ya le ha sido aplicada la retención del 35% en D.1, y el salario de convenio irá sometido a la tabla general de IRPF.

Nómina D.2

NIF.		EMPRESA		Nº INS. S.S.		9029	
00/00000000-00		00/00000000-00		00/00000000-00			
TRABAJADORA		CATEGORIA		Nº MATRIC.		ANTIGÜEDAD	
PRUEBA PRUEBA,						1 ENE. 17	
DNI							
Nº AFILIACIÓN S.S.		TARIFARIO		SECCION		NRO	
00/00000000-00		8		100		3	
MENS		PERIODO		MENS		01 ENE 17 a 31 ENE 17	
30							
QUANTA	PRECIO	CONCEPTO		DEVENGOS	DEDUCCIONES		
30,00	7,778	*PP. PAGAS EXTRAS		233,33			
30,00	46,667	*SALARIO CONVENIO		1.400,90			
		COTIZACION CONT.COMU 4,70			104,97		
		COTIZACION FORMACION 0,10			2,23		
		COTIZACION I.R.P.F. 9,56			156,15		
REM TOTAL		PP EXTRAS		BASE S.S.		BASE A.T.Y DES	
2.233,33				2.233,33		2.233,33	
				BASE I.R.P.F.		T. DEVENGADO	
				1.633,33		1.633,33	
						T. A DEDUCR	
						263,35	
* Percepciones Salariales sujetas a Cot. S.S.				- Percepciones no Salariales excluidas Cot. S.S.			
FECHA		SELLO EMPRESA		RECIBI			
31 ENERO		2017					
				LIQUIDO A PERCIBIR			
				1.369,98			
IBAN:		SWIFT/BIC:		COSTE EMPRESA:		2.203,95	
DETERMINACIÓN DE LAS B. DE COTIZACIÓN A LA S.S. Y CONCEPTOS DE RECAUDACIÓN CONJUNTA Y APORTACIÓN DE LA EMPRESA							
CONCEPTO		BASE		TFO		APORTACIÓN EMPRESARIAL	
1. Contingencias comunes		2.233,33		23,60		527,07	
AT y EP		2.233,33		1,35		30,15	
2. Contingencias profesionales y conceptos de recaudación conjunta		2.233,33					
Desempleo		2.233,33					
Formación Profesional		2.233,33		0,60		13,40	
Fondo Garantía Salarial		2.233,33					
3. Cotización adicional horas extraordinarias							

A) SU REPERCUSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

La aplicación de la retención del 35% a los administradores de sociedades familiares manifiesta también su inadecuación si la ponemos en relación con la bonificación que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, contempla en su artículo 20.2 c) para la determinación de la base liquidable del impuesto derivado de adquisiciones *mortis causa*, en relación con la prevención contenida en el artículo 4.8.Dos de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

De este modo, el impuesto sobre sucesiones, tratándose de adquisiciones *mortis causa*, en el que la base imponible de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, tendría una reducción del 95% en la determinación de la base liquidable, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran estos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, siempre que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera

el adquirente dentro de ese plazo. Pero para ello les ha de ser de aplicación la exención contenida en el referido artículo 4.8.Dos de la Ley del impuesto sobre el patrimonio, lo que a su vez requiere que:

- La entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A estos efectos, se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes: Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. A estos efectos, para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el IRPF.
- La participación del sujeto pasivo (cónyuge, descendientes o adoptados) 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.
- Y, sobre todo por lo que afecta al objeto de nuestro estudio, 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. Para este cálculo, no se computarán los rendimientos de la actividad empresarial de la sociedad de que se trate. Es decir, que la retribución que se ha de fijar para el administrador ha de suponer, al menos, el 50% de los ingresos que perciba por su prestación de servicios personales, de forma directa y con carácter habitual, en la sociedad familiar, por lo que los mismos estarían sometidos a la retención del 35% (o 19 en su caso).

Ciertamente el propio artículo 4.8.Dos de la Ley del impuesto sobre el patrimonio precisa que: «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...», pero, de todos modos, la condición que se establece para poder disfrutar de la reducción en el cálculo de la base liquidable del impuesto sobre sucesiones en el caso de participaciones sociales de la sociedad familiar en la que trabajen es que al menos uno de los herederos (cónyuge, descendientes o adoptados) desempeñe funciones de administración (con carácter exclusivo, solidaria o mancomunadamente) por las que se les retribuye en, al menos, un 50% del total de sus percepciones, en calidad de tal y, por consiguiente, sometidas a la onerosa retención del 35% (o 19 en su caso).

Esta obligación conllevaría la necesidad de «duplicar» los ingresos del perceptor en los supuestos en los que, como hemos visto, se retribuye conforme al convenio colectivo de aplicación la prestación de servicios del socio familiar, con independencia de su actuación como administrador que, como decimos, en tal supuesto, debería ser remunerada al menos en igual cantidad que la recibida por su encuadramiento profesional de acuerdo con la norma convencional, más 1 euro, ya que la norma fija la cantidad a percibir en «más» del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

## VI. CONCLUSIONES

La configuración de estos ejemplos de abonos de retribuciones y aplicación de tipo de retención por IRPF nos muestran la expresión de la postura que defendemos en el presente trabajo: la prestación de servicios por parte de administradores, consejeros o miembros de órganos de dirección en general, de empresas societarias de tipo familiar o de pequeño volumen, no puede tener un tratamiento a efectos de retenciones (como tampoco lo tiene el tipo del impuesto sobre sociedades) que el correspondiente a los miembros de órganos de dirección y gerencia de grandes empresas.

Es evidente que los desempeños no tienen nada que ver y, por consiguiente, la obtención de rendimientos y más aún, el objeto de nuestro estudio, los criterios de aplicación de las retenciones a cuenta del IRPF tampoco. El administrador de una de las sociedades del primer tipo, con independencia de la actuación como gerente, director, administrador, o cualquier denominación que se emplee, ante terceras personas, Administraciones públicas, etc., desarrolla unos trabajos que son perfectamente incluibles en la prestación de servicios de los trabajadores ordinarios por cuenta ajena, de forma que su retribución deberá ser adecuada, en principio, a los parámetros de convenio colectivo laboral, siempre considerando el funcionamiento de la empresa en el mercado de bienes y servicios.

De esta manera, entendemos que la instauración de la aplicación del tipo del 35%<sup>3</sup>, o incluso el reducido del 19%, a los administradores de la empresa societaria familiar o pequeña empresa societaria con accionariado reducido y con los socios trabajando para su propia sociedad no tiene más que un ánimo recaudatorio extremo, buscar unos ingresos fiscales que, de una parte, van a ser, con carácter ordinario, desproporcionados a la fijación final de la contribución por el IRPF de estas personas sometidas a retención; y, de otra, como consecuencia directa del sistema de IRPF español, van a ver «devueltas» las cantidades recaudadas en exceso, pero aproximadamente un año después, y sin compensación alguna por haber servido los contribuyentes de «banqueros» de la Hacienda Pública. A lo que debemos añadir el mal momento actual para «anticipar» dinero a la Administración pública con los deplorables ejemplos recibidos de mal empleo de los fondos públicos, un día sí y otro también, por parte de los que, al fin y a la postre, constituyen parte de los poderes del Estado.

El hecho de que la redacción de la norma fiscal regule el sometimiento a retención específica la retribución del administrador societario, para entender de forma restrictiva que todo lo que este percibe ha de ser considerado como pago por tal desempeño y, en sentido contrario, de no establecer los estatutos sociales retribución específica o forma de su cálculo, hay que concluir que su desem-

<sup>3</sup> De acuerdo con la curva de Laffer estudiada por José Félix Sanz para los tipos marginales del IRPF en España, el punto de inflexión está precisamente en el entorno del 35%, de forma que las retenciones por encima de ese umbral empujaban a los contribuyentes y no se traducen en ingresos superiores para la Hacienda Pública. Según el economista norteamericano Arthur B. Laffer, los incrementos fiscales permiten el aumento de los ingresos tributarios hasta alcanzar un determinado nivel de saturación, a partir del cual los rendimientos generados por los impuestos no solo dejan de crecer, sino que van cayendo, hasta el punto de que una subida excesiva de impuestos puede terminar provocando una caída de la recaudación. Citados por Sánchez de la Cruz (2017, pp. 247 y ss.).

peño es gratuito y, por consiguiente, cualquier abono que la sociedad realizase no tuviera la consideración de gasto deducible para la propia sociedad supone una interpretación de la realidad social de las pequeñas empresas, sobre todo familiares, de tipo societario, bastante alejada de la verdad.

De este modo, es preciso buscar y defender una exégesis adecuada de la norma para que su aplicación no distorsione la realidad que regula, máxime cuando estamos vislumbrando de forma evidente que lo que realmente se persigue es canalizar la voracidad fiscal del Estado por disposiciones que no regulan con objetividad. Y así, cabría entender que la deducción de los gastos de personal a que se refiere el artículo 14.6 de la Ley 27/2014 no se extiende a la retribución percibida por el desempeño del administrador, para limitar esta última a la fijada conforme los estatutos sociales (que es la que lleva la retención del 35 o 19%), es no conocer, o por mejor decir, ignorar la realidad de las pequeñas empresas societarias y familiares, en las que, insistimos, con independencia de la posible existencia de una compensación económica por el desempeño de las funciones de dirección, ordinariamente, los administradores, también prestan sus servicios personales, directos, habituales en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, de «su» empresa. Y eso constituye un pago, no por el ejercicio de la administración societaria, sino por la colaboración en la prestación de servicios que la sociedad ofrece al mercado en la que opera.

Sobre tal presupuesto, en el presente trabajo tratamos de ofrecer las vías que, por supuesto, entendemos legales, para diferenciar en lo posible las actuaciones de los administradores en el ámbito de la función de dirección, de las que suponen el ejercicio habitual de parte de la actividad desempeñada por la sociedad en el mercado de bienes y servicios.

Es evidente que, para mantener la interpretación lógica de la norma legal existente, buscamos los supuestos en los que la aplicación de la misma sea lo más favorable posible al «sufrido contribuyente», en defensa de una postura que, salvo mejor criterio, pero no finalidad, entendemos correctos y adecuados.

Las normas fiscales, que en su última perspectiva tienen un objeto recaudatorio, no han de buscar el máximo cobro sino lo que corresponda en justicia, como fundamento de un estado social y democrático de derecho como define el artículo 1 de la Constitución española.

---

## Referencias bibliográficas

- Marín Benítez, G. (2015). El tratamiento fiscal de la remuneración al administrador tras las Leyes 27/2014 y 31/2014. *Actualidad Jurídica Uría/Menéndez*, 39.
- Martín Valverde, A. y García Murcia, J. (Dir. y coord.). (2012). *Tratado práctico de Derecho del Trabajo*. Vol. 1: *Trabajadores asalariados*. Thomson Reuters. Aranzadi.
- Sánchez de la Cruz, D. (2017). *¿Por qué soy liberal? O por qué el liberalismo es la mejor forma de garantizar el progreso de todos los ciudadanos*. Barcelona: Ediciones Deusto.