

LA NOTA 1/2012 DE LA AEAT Y LOS SOCIOS-TRABAJADORES

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Universidad a Distancia de Madrid (Udima)

Extracto:

LA Agencia Estatal de Administración Tributaria ha emitido una serie de consideraciones sobre el tratamiento tributario que debe atribuirse a los socios que, además de tales, trabajan para la sociedad de la que son accionistas. Dicha doctrina administrativa genera serias dudas y muy probablemente no contribuya a una mejor coordinación de las futuras actuaciones de los funcionarios encargados de su aplicación.

Palabras clave: Agencia Estatal de Administración Tributaria, doctrina administrativa y socios-trabajadores.

REPORT 1/2012 FROM THE STATE AGENCY OF FISCAL ADMINISTRATION AND SHAREHOLDERS EMPLOYEES

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Universidad a Distancia de Madrid (Udima)

Abstract:

THE State Agency of Fiscal Administration has made several remarks about the fiscal regulations applicable to those shareholders who are employees of the company as well. There are serious doubts arising from such administrative doctrine and it will not probably help to coordinate better next proceedings of the officers in charge of their application.

Keywords: the State Agency of Fiscal Administration, administrative doctrine and shareholders who are employees.

Sumario

- I. Consideraciones generales.
- II. Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de una sociedad anónima o de responsabilidad limitada.
- III. Socios que prestan servicios a una sociedad anónima o de responsabilidad limitada, distintos de los propios de los miembros del órgano de administración.
- IV. El problema específico de los socios-profesionales en las sociedades de profesionales.
- V. Otros supuestos: socios trabajadores de cooperativas y socios profesionales de sociedades civiles profesionales.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

I.1. Un amplio colectivo de pequeños y medianos empresarios, que todavía subsiste haciendo frente al huracán de esta crisis que se ha llevado por delante miles de negocios y millones de puestos de trabajo, se encuentra sumido en una auténtica **incertidumbre respecto de las consecuencias fiscales derivadas de las retribuciones que reciben como remuneración de un trabajo, que efectivamente realizan, para empresas en cuyo capital participan**. Esta situación de inseguridad no ha sido buscada directamente por esos empresarios, ni nace de ninguna suerte de ánimo defraudatorio, ya que simplemente se limita a seguir una práctica habitual, casi consuetudinaria, consistente en imputar un rendimiento del trabajo al socio que, además de ostentar una participación en el capital de la sociedad, realiza una prestación de servicios continuada para esta misma empresa.

Esta práctica o forma de autoorganización fiscal de las empresas españolas forma parte de los usos y costumbres de nuestra sociedad, como sucede también en muchos otros países de nuestro entorno y debe recordarse que no supone en modo alguno una suerte de omisión del deber de contribuir, en cuanto los rendimientos del trabajo percibidos por el socio, tributan como tales en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), soportando unas escalas progresivas mucho más elevadas que los tipos proporcionales del Impuesto sobre Sociedades. La calificación como rentas del trabajo en el frecuentísimo caso de socios personas físicas que trabajan, al igual que el resto de empleados no vinculados con la sociedad, para una empresa en cuyo capital participan, ha sido admitida por la propia Administración tributaria durante muchos años, sin ningún problema, al tratarse de una calificación fiscal razonable y basada en la pura lógica, ya que nadie puede negar que estos socios trabajan efectivamente en sus empresas, siendo indudable que no está en la misma situación el socio capitalista que solo aporta capital y, por tanto, solo obtiene rentas de capital por su inversión, que aquel otro socio que, además de integrarse en el accionariado con su respectivo haber en el capital social, también aporta continuamente su trabajo diario para la empresa.

I.2. Es más, **esta forma de organizarse ha sido avalada por la jurisprudencia comunitaria. En este sentido puede citarse la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) (Sala Segunda), de 18 de octubre de 2007 (NFJ026440), en el asunto C-355/06** (que resuelve el procedimiento sustanciado entre J. A. Van der Steen y el Inspecteur Van de Belastingdienst Utrecht Gooi/kantoor Utrecht). El caso contemplado en esta resolución judicial es simple y muy ilustrativo, se trata de una persona física, empresario individual, que prestaba servicios de limpieza, por este motivo era empresario a efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) holandesa. A partir de una determinada fecha, esta persona pasó a ser director y único accionista de una sociedad de responsabilidad limitada BV, que prosiguió con la actividad que venía ejerciendo anteriormente como negocio individual. El Sr. Van der Steen celebró con su sociedad un contrato de trabajo, a tenor del cual, debía

percibir un sueldo fijo mensual. La sociedad le retenía del sueldo el impuesto sobre su renta personal y los seguros sociales obligatorios. El Sr. Van der Steen era además el único empleado de la sociedad. Es obvio que esta situación de hecho es homologable con miles de sociedades españolas.

La concreta cuestión que se discutía en esa STJUE es si el Sr. Van der Steen podía ser considerado como un empresario a efectos de IVA, conforme al Derecho comunitario. Pues bien, con el pragmatismo y sentido común que caracteriza al Tribunal de Luxemburgo, el supremo órgano jurisdiccional de la Unión Europea, concluye que **«una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva»**. Como vemos, problema resuelto por el TJUE de forma clara y precisa.

I.3. Pues bien, en los últimos años, **frente a este esquema de organización empresarial del socio que recibe rendimientos del trabajo por sus servicios para la sociedad de la que es accionista**, utilizado durante muchas décadas sin ningún problema, **han empezado a surgir conflictos** no buscados por empresas y profesionales tributarios, tanto en situaciones equiparables al caso de la STJUE que acabamos de reseñar, como incluso ante situaciones con una mayor estructura empresarial, por contar también con otros empleados que no participan en el capital. Conflictos generados por una serie de pronunciamientos administrativos y judiciales confusos y alejados totalmente de la realidad económica de nuestro país. Asimismo, las actuaciones administrativas inquisitivas sobre este tema, además de realizarse con la teleología recaudatoria habitual, han sido especialmente confusas e incluso plenamente contradictorias entre sí.

Dice el **Plan de Control Tributario de 2012** (BOE del 1 de marzo de 2012) que se perseguirán los entramados que abusan de formas societarias, mediante los cuales profesionales, artistas y deportistas utilizan sociedades para deducir indebidamente, a través de ellas, sus gastos particulares. Nada que oponer al respecto; el socio profesional que se deduzca gastos particulares como los relacionados, por poner un ejemplo, con un barco o una segunda residencia, incumple sus obligaciones fiscales y su conducta debe ser corregida. Lo mismo sucede con los entramados societarios organizados para evadir rentas al exterior; creemos que los colectivos de profesionales tributarios aplaudirían cualquier actuación en tal sentido.

I.4. Diferentes y muy relevantes **organizaciones de profesionales tributarios han manifestado su malestar a las nuevas autoridades del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas**, por las actuaciones inspectoras que en algunas Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se están desarrollando, toda vez que determinados órganos de dicho Ministerio están sosteniendo criterios muy dispares, cual ejército de Pancho Villa en el que cada uno pega tiros por su cuenta. Por poner un ejemplo, unos órganos administrativos sostienen que los profesionales no pueden percibir rentas del trabajo de sociedades en las que participan como accionistas en el capital social, por lo que su retribución es siempre rendimiento de una actividad económica sujeto a IVA, mientras que otras Delegaciones u órganos, por el contrario, opinan que esas retribuciones salariales no son deducibles como gasto de la sociedad, porque a la vez que trabajadores son administradores, aunque este último cargo sea gratuito. La descoordinación en la actuación administrativa es más que evidente.

Los nuevos responsables del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas habían anunciado la emisión de un informe, bien por la Dirección General de Tributos (DGT), bien por la Agencia Tributaria, en orden a la adecuada clarificación de las incertidumbres fiscales sobre la situación de los socios-trabajadores y de las empresas-empleadoras. Pues bien, ya tenemos la **Nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, de 22 de marzo de 2012, que lleva por título: «Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles» que vamos a comentar a continuación.** Mucho me temo que dicha «Nota» pueda contribuir a aumentar la incertidumbre y a acrecentar aún más la beligerancia de las actuaciones administrativas, cerrando más empresas y generando más paro.

1.5. Desde determinados estamentos profesionales de la asesoría fiscal se habían depositado algunas esperanzas en el esperado informe, no obstante y tras su detenida lectura, no parece que nada bueno pueda desprenderse de dicha Nota 1/2012, puesto que el contenido de la misma podría avalar posibles comprobaciones y liquidaciones sobre estos temas, dignas de mejor causa. Pasamos a continuación a valorar determinados aspectos del documento en cuestión.

- a) **Una primera limitación criticable es que la propia Nota indique su restricción al ámbito del IRPF, con exclusión de otros impuestos, como el IVA o el Impuesto sobre Sociedades,** donde es evidente que también se están produciendo problemas y dudas interpretativas. Como puede apreciarse, mucha prédica del sistema tributario como manifestación pomposa de un todo cuando se trata de justificar en ocasiones lo injustificable, pero luego aflora ese principio malhadado de la estanqueidad tributaria –ahora en una nueva versión de pura exégesis administrativa– y toda su cohorte de particularismos y excepciones. La calificación de una renta como empresarial-profesional o como rendimiento del trabajo, cuando la definición de la actividad económica es prácticamente idéntica en IRPF que en IVA, tiene, necesariamente, implicaciones en ambos impuestos. Una determinada situación de la vida real no puede afrontarse desde la óptica de un único impuesto, porque la práctica demuestra que ello constituye un fértil semillero de potenciales conflictos que se resuelven en liquidaciones y sanciones tributarias con una litigiosidad de incalculables implicaciones emocionales y económicas, por no hablar de la inseguridad que se genera y que incentiva poderosamente al conflicto jurídico.
- b) **La Nota 1/2012 difundida por el Departamento de Gestión Tributaria no es una disposición normativa,** no es un reglamento, ni tampoco tiene rango normativo alguno, ni siquiera alcanza al de las circulares o instrucciones que obligan a los órganos administrativos destinatarios de las mismas. Menos aún sus conclusiones se imponen a los contribuyentes. Simplemente se trata de una serie de criterios administrativos, que no son de obligado cumplimiento y que pretenden, a lo más, inspirar u orientar futuras actuaciones administrativas, especialmente suponemos que las de los órganos de Gestión Tributaria, ya que, aunque no aparezca firmado, el documento lleva el membrete del Departamento de Gestión Tributaria. En este sentido, habría que preguntarse si un funcionario en particular de la Inspección de la Delegación X de la AEAT va a sentirse obligado por esta Nota o, como casi siempre, realizará la actuación y propondrá la regularización que le dicten sus conocimientos tributarios y su libre albedrío (mediatizado por otra serie de razones que no vamos a

- entrar en estos momentos a analizar). Con el problema añadido, dada la naturaleza de las cuestiones que podrían suscitarse, que lo más probable es que las controversias con la AEAT por este tipo de cuestiones surjan de las comprobaciones realizadas por los órganos de Inspección y no precisamente por órganos de Gestión Tributaria.
- c) También es importante resaltar que los criterios contenidos en la Nota tampoco vincularán –solo faltaría– a los órganos revisores judiciales, ni siquiera a los administrativos, cuando se enfrenten a las reclamaciones interpuestas por los particulares respecto de las más que seguras controversias que se generarán sobre estos asuntos.
- d) Ciertamente, y desde otro punto de vista, como una de sus pocas virtudes, el citado documento nos puede arrojar algo de luz sobre lo que opina la AEAT al respecto, para imaginarnos por dónde irán los derroteros de la Administración y a qué habrá que atenerse probablemente en el futuro (pero solo probablemente, insistimos). Sin embargo, el problema no es solo de futuro, sino que afecta también a los ejercicios pasados, y todavía no prescritos, en los que una aplicación estricta de estos inesperados criterios siempre provocará problemas y litigios con la Administración.
- e) **Compartimos plenamente, eso sí, la opinión del desconocido autor de la Nota administrativa, en cuanto afirma que no existe una identidad entre el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF y el concepto de relación o contrato de trabajo propio del derecho laboral.** Está claro que la LIRPF establece supuestos de obtención de rendimientos del trabajo que no derivan de una relación laboral, tales como las retribuciones del personal funcionario, las remuneraciones de cargos políticos, de los administradores mercantiles de sociedades, o la aportación de bienes o derechos al patrimonio protegido de la persona discapacitada. A estos supuestos, mencionados expresamente en la Nota 1/2012, se podrían añadir otros, como las pensiones compensatorias percibidas del excónyuge por decisión judicial; rentas que por directo mandato legal se califican de rendimientos del trabajo, aunque es evidente que ninguna relación laboral existe entre los cónyuges, ni antes ni después de la ruptura.
- f) Sin embargo, **después de exponer esta acertada idea general, la Nota acaba optando por la solución contraria, resolviendo la mayoría de las cuestiones acudiendo a los conceptos propios del derecho laboral, conclusión de todo punto errónea y muy perjudicial para la maltrecha economía productiva del país.** Y ello, a pesar de que ciertamente existen pronunciamientos judiciales, incluso del más alto nivel –cuya justificación y motivación jurídica es harto discutible– que para confirmar la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de un gasto real, como son las retribuciones de los administradores, acuden a ideas más propias del Derecho Laboral o Mercantil que a aquellas del Derecho Tributario. La divergencia entre la norma tributaria y la norma laboral, o dicho de otra forma, **la especialidad del Derecho Tributario –que bien se utiliza cuando así interesa para otros fines– sería la solución** a nuestros males, por supuesto, siempre que existiera una voluntad política de resolver definitivamente la cuestión, zanjando todos los problemas. **Bastaría aprobar**, en cualquiera de las múltiples normas legales con las que se nos bombardea constantemente, **un precepto que estableciera de forma clara y rotunda esta simple idea: las retribuciones que el socio de cualquier pequeña empresa recibe por su trabajo**, incluso cuando es el único empleado de la empresa (véase la jurisprudencia

mencionada del TJUE), **ya sean por el ejercicio de funciones de dirección o gerenciales o por cualquier otro trabajo efectivo para la empresa, deberán tributar siempre como rendimientos del trabajo en IRPF. No estando, por tanto, sujetas a IVA, constituyendo gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.** Esta es una idea simple, sensata y la auténtica solución de todos estos problemas. Pero una solución que evidentemente no puede provenir de una Administración tributaria más preocupada por hacer el mayor número de liquidaciones posibles y cumplir objetivos cuantitativos de deuda liquidada, que por ayudar a la economía productiva y a la generación de puestos de trabajo, incluida, por supuesto, la vía del autoempleo. Tal reforma, a nuestro juicio, descansa únicamente en las manos y en la voluntad de los representantes políticos, así como en su empeño de arreglar los verdaderos problemas de nuestra economía.

- g) Otro de los elementos que podemos destacar en la Nota 1/2012 es que a pesar de la aparente intencionalidad de emanar criterios generales, **subraya la necesidad de analizar, caso por caso, las circunstancias concurrentes en las distintas situaciones fácticas, lo que indudablemente limita –y de qué manera– el alcance de los criterios generales expuestos, reduciéndolos a unas pobres y débiles orientaciones que no pueden servir, por ello mismo, al propósito para el que supuestamente nacieron.** Esta constante referencia al análisis del caso individual supone, claro está, una legitimación implícita para que los órganos gestores dicten cualquier liquidación que se les ocurra, aunque contradiga los criterios de la propia Nota, con el simple argumento de que a juicio del órgano actuante, como pasa casi siempre, los hechos son distintos y merecen una solución «ajustada» al caso.

Para quienes están mínimamente acostumbrados a tratar con las oficinas de la AEAT, puede apreciarse aquí una clara voluntad de la Administración de seguir por el camino emprendido, profundizando en la libérrima actuación comprobadora de sus diferentes órganos sobre estos temas. De esta manera, la aparente buena voluntad de aclarar unas situaciones confusas, puede acabar dando lugar a las actuaciones más descabelladas que se pueda imaginar.

II. SOCIOS QUE SON A SU VEZ MIEMBROS DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN DE UNA SOCIEDAD ANÓNIMA O DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

II.1. Uno de los problemas que se incluyen en este apartado es el caso del **socio que no percibe retribuciones por su condición de administrador** (esta función suele ser gratuita) **pero sí las recibe**, cuando hay liquidez en la sociedad, **por su trabajo directivo o gerencial.** Este concreto aspecto de la nota es bastante rotundo, y perjudicial para los intereses de las empresas y sus socios-trabajadores. Se puede resumir así:

- La condición de socio no determina la calificación como rendimientos del capital mobiliario (dividendos) de los rendimientos que este obtenga por las funciones desempeñadas como miembro del órgano de administración de la sociedad, ya que la LIRPF [letra e), del apartado 2, del art. 17] establece justo lo contrario: las retribuciones percibidas por los miembros

del órgano de administración tienen la consideración de rendimientos del trabajo, aunque la relación sociedad-administrador tenga naturaleza mercantil y no laboral.

- Se cita además la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo (TS) [entre otras, Sentencias de 21 de abril de 2005 y 13 de noviembre de 2008 (NFJ030831)] que respecto de los administradores de una sociedad con la que además han suscrito un contrato laboral de alta dirección para el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, propias de dicho cargo, ha concluido que el vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, entendiendo dichas funciones subsumidas en las propias de los rendimientos del trabajo previstos en el citado artículo 17.2 letra e) de la LIRPF.

II.2. Como ya dijimos, a pesar de haberse afirmado que el concepto de rendimientos del trabajo en Derecho Tributario no coincide con el Derecho Laboral, la Nota 1/2012 opta por resolver la cuestión por remisión a los conceptos propios de este último.

No deben pasar desapercibidas las derivaciones de esta conclusión, **según la AEAT, las retribuciones del trabajo de un socio que además trabaja como director general o gerente, al no tener relación laboral con la empresa, sino mercantil, y realizar funciones más o menos equiparables materialmente con la administración de la sociedad, no se incluyen en el concepto general de rendimientos del trabajo, sino en la categoría específica de retribuciones a los órganos de administración del artículo 17.2 letra e) de la LIRPF.**

Se trata de un supuesto frecuente que se producirá, por ejemplo, cuando se haya suscrito un contrato de alta dirección con quien además ejerce poderes ejecutivos como órgano de administración (por ser administrador único o consejero), pero parece que para la AEAT y para el TS esta acumulación de funciones distintas no es posible, y ello porque en tales casos no es factible deslindar las funciones de administrador –capacitado, por regla general, para desarrollar todos los actos de la gestión de la sociedad– y las funciones de gerente, director general o directivo en general, con contrato de alta dirección, por no mencionar también la dificultad de aislar el dato de la dependencia, al que nos referiremos después, necesario en toda relación laboral, aún de naturaleza especial (alta dirección).

II.3. Una primera consecuencia perniciosa podría ser que al considerarse retribuciones que se cobran por la función de administrar, la AEAT, tras la oportuna comprobación, concluya con que la retención a un gerente que también es socio y administrador era del 35 por 100 hasta 2011 y a partir de 2012 el 42 por 100, nada menos (en principio, según el Decreto-Ley 20/2011, con vigencia exclusiva, según su propia redacción, para los años 2012 y 2013).

Por lo que se refiere a la exigencia de estas retenciones por ejercicios anteriores no prescritos, afortunadamente **la jurisprudencia del TS, Sentencia de 27 de febrero de 2007** [Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. n.º 2400/2002 (NFJ025573)] y reiterada por la STS de 5 de marzo de 2008 (NFJ031826), ha venido a señalar que aun considerando la obligación de retener como una obligación autónoma, es imposible su pervivencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza el deber de contribuir que corresponde a la persona física perceptora de las rentas del trabajo. Por lo que la AEAT no puede exigir ya una retención no

practicada si los socios, trabajadores de alta dirección, en su declaración anual de IRPF, solo dedujeron la retención menor efectivamente soportada, al haber sido ya cumplida la obligación tributaria principal, evitando así el enriquecimiento injusto de la Administración, sin perjuicio de que sí se puedan exigir sanciones e intereses de demora a la empresa que no retuvo el importe procedente, como también ha sido declarado por el Tribunal Supremo. Ahora bien, esas posibles sanciones creemos que deberían anularse en vía de recurso por haber actuado la empresa en base a una interpretación razonable de la normativa aplicable.

II.4. De todas formas, nada nuevo se aprecia en la Nota 1/2012, en cuanto a esta asimilación del trabajo gerencial «a sueldo» con las funciones de administrador mercantil, posición que ya había sido manifestada por la jurisprudencia y por las consultas de la DGT. Esta idea se puede apreciar en la Consulta DGT: 20-09-2011, N.º **CONSULTA VINCULANTE: V2159/2011** (NFJ042435) cuando dice:

«En cuanto a los servicios prestados como gerente por el Administrador único de la Compañía, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, 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, "porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes". 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 un contrato laboral, 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, y con independencia por tanto de su naturaleza mercantil, 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».

II.5. Más perniciosas aun son las posibles consecuencias de la Nota 1/2012 en el Impuesto sobre Sociedades. Así, de forma algo menos clara, nos recuerda aquella que la calificación como rentas del trabajo de las retribuciones que recibe un socio formalmente contratado como gerente o como personal de alta dirección, es independiente de que dichas retribuciones sean o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, citando al respecto una **Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 17 de junio de 2004 (NFJ018450)**, en la que se admitía que una retribución de administradores pudiera no ser deducible en el Impuesto sobre Sociedades y, sin embargo, tributar en el IRPF como rendimiento del trabajo.

Aunque en un supuesto como el descrito la injusta y abusiva doble imposición es más que evidente, el tema de la no deducción de las retribuciones a los administradores, ya no es un tema

nuevo, habiéndose valorado por el TS en varias sentencias, en concreto las dos más conocidas son de 13 de noviembre de 2008, recursos 2578/2004 (NFJ030830) y 3991/2004 (NFJ030831) (se las suele denominar «caso Mahou», porque afectaban a esta empresa cervecera), en las que expresamente se señala que para su consideración como gasto deducible en el impuesto societario es necesario que la remuneración esté fijada «en todo caso y sin excepción alguna en los estatutos...».

Esta dura jurisprudencia sobre las retribuciones a administradores y consejeros establece, en resumen, que el pago de una asignación fija a cualquiera de ellos, prevista en los estatutos pero sin indicación de su cuantía, no resulta deducible. La retribución a los administradores debe estar fijada en los estatutos, no cabe que lo sean por acuerdo de la junta general. Los estatutos deben fijar con certeza el sistema retributivo. Si el sistema es variable no basta establecer un límite máximo, sino el porcentaje que corresponda. Si es asignación fija, no basta con que se prevea su existencia, sino que debe determinarse el quantum o los criterios que sirvan para su fijación. Añadiendo además que las retribuciones pagadas al consejero delegado, en virtud de un contrato laboral de alta dirección, no son deducibles, pues de acuerdo con la jurisprudencia laboral, los administradores están unidos a la sociedad por un vínculo de naturaleza mercantil, no laboral, con independencia de que hubieran celebrado un contrato, estuvieran dados de alta en la Seguridad Social y se hubiera aplicado la retención correspondiente.

Efectivamente, la STS de 13 de noviembre de 2008, da la razón a la Abogacía del Estado, señalando que la remuneración de los miembros del Consejo de Administración solo resulta deducible cuando los Estatutos hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable. En este caso, existían además determinadas personas designadas por el Consejo que tenían contrato laboral de alta dirección (RD 1382/1985) y cuya Seguridad Social y retribuciones, estaban perfectamente contabilizadas y demostradas. El Abogado del Estado adujo a este respecto:

- a) Que al no haberse establecido estatutariamente el sistema retributivo fijo y configurarse el variable de forma alternativa, dejándolo en manos de la junta general, no podía aceptarse como gasto deducible, pues de otra manera se podía perjudicar a terceros que se relacionaran con la sociedad, entre los cuales están los acreedores, y especialmente la Administración tributaria.
- b) El sueldo en concepto de personal de alta dirección para el consejero delegado no encubría más que una suerte de fraude legal, pues sus labores no eran otras que las orgánicas de todo administrador.

La empresa recurrente, por su parte, adujo, con abundante cita de SSAN, que aunque en los estatutos no hubiese sido fijada la retribución de los administradores, esta sería deducible, porque se satisfizo realmente y su cuantía concreta fue objeto de acuerdo por la junta general. El TS rechazó de plano esta tesis, porque en su sentir, para que fuese considerado gasto fiscalmente deducible (Ley 61/1978) la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debía fijarse –en todo caso y sin excepción alguna– en los estatutos de la sociedad:

«en particular, al interpretar el citado artículo 13 ñ) de la LIS, señalamos en la Sentencia de 17 de octubre de 2006 (rec. cas. núm. 3846/2001) que –conviene precisarlo desde ahora–, a la vista de lo

dispuesto en los artículos 9 y 130 de la LSA, antes transcritos, "la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el artículo 66. 1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución", doctrina esta que, trayendo a colación el pronunciamiento antes citado, hemos vuelto a reiterar en el fundamento de derecho Tercero de la reciente Sentencia de 6 de febrero de 2008 (rec. cas. núm. 7125/2002)».

De otra forma, sigue diciendo el TS, no se respetaría la norma mercantil: «por tanto, y por lo que respecta a las sociedades anónimas, ha de concluirse que la Junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido». A la luz de esta jurisprudencia, ¿qué requisitos deben cumplir los estatutos sociales para fijar con certeza el sistema retributivo?

- 1.º No es suficiente con que la norma prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta general de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que debe quedar reflejada claramente en los propios estatutos de la entidad.
- 2.º En el supuesto de que el sistema elegido fuese el variable (concretado en una participación en los beneficios de la mercantil) el porcentaje debería estar perfectamente determinado en dichos estatutos.
- 3.º Si la retribución fuese fija, sería preciso que en todo caso los estatutos previesen el quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitieran determinar perfectamente su cuantía (sin margen alguno de discrecionalidad).

No sería válida, por lo tanto, una previsión estatutaria que asignase a los administradores una retribución fija anual cuya cuantía se fijase por la junta general y otra variable que no excediese un porcentaje de los beneficios, pues en este caso, ni la retribución quedaría fijada en los Estatutos, ni se determinaría por ello de una forma concreta la participación en beneficios, quedando todo al arbitrio último de la junta general. El TS hace un alegato extenso contra la pretensión de cobijar la figura del consejero delegado en el contrato laboral especial de alta dirección regulado por el Real Decreto 1382/1985, compatibilizando los cargos de administrador y trabajador, invocándose para ello abundante jurisprudencia de la Sala de lo Social del propio TS, para la que, cuando se simultanean los cargos, no concurre la fundamental nota de ajenidad, por cuanto que: «el fundamento de la exclusión del ámbito laboral no está en la clase de funciones que realiza el sujeto, sino en la naturaleza del vínculo en virtud del cual las realiza o dicho de otra manera, para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo».

El TS reconoce que la Sala Cuarta del Alto Tribunal (Sala de lo Social) no ha cerrado completamente la puerta a la posibilidad de que el consejero de la sociedad pueda desarrollar a su vez una

relación laboral. Afirma, sin embargo, que ello es más claro si no se trata de un contrato de alta dirección: «Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración "puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa", "ello solo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección"».

Para el TS no cabe, por tanto, extraer de la figura del administrador-gerente consecuencias laborales porque: «para llegar a una actividad laboral se requiere ajenidad, de modo que cuando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles». Además, el Ponente de las sentencias (Aguallo Avilés) recuerda jurisprudencia de la Sala Cuarta, en la que se señala que: «ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala. La relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos de las reclamaciones de cantidad formuladas por el demandante, pues infringe la previsión de carácter imperativo del artículo 130 de la LSA ¹». Asimismo, señala Aguallo que el hecho de que ese gerente trabaje o se dedique más que el resto de los administradores, no es justificación de esa pretendida relación laboral, de la misma manera que tampoco lo es el *nomen iuris* del contrato o la modalidad de cotización a la Seguridad Social.

Aunque este pronunciamiento del Alto Tribunal ha sido criticado abiertamente y con buena parte de razón, los criterios de estas SSTs de 13 de noviembre de 2008, ya estaban contenidos en la STS de 6 de febrero de 2008 (NFJ028114) (Ponente, Martín Timón). Y a ello se añade la doctrina de la DGT en su Consulta Vinculante V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726), en la que se apunta la necesidad de que los socios de una Sociedad Profesional (que no superan individualmente la modesta participación del 4% en el capital social) modulen sus retribuciones como rendimientos de la actividad profesional: «Al analizar las características de la relación existente entre la entidad consultante y los socios-profesionales que figuran en los hechos descritos, resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal", circunstancia esta que no se produce en el caso planteado. En consecuencia, a la vista de las características de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad, se aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajenidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo, y por tanto procede calificar las retribuciones percibidas por los socios-profesionales de la entidad consultante como rendimientos de actividades económicas».

¹ Actual artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (en adelante, LSC).

La exigencia contenida en el artículo 217 de la LSC impide, en todo caso, que los administradores puedan percibir cualquier tipo de retribución al margen de las reglas estatutarias (así SSTs de 30 de diciembre de 1992, de 21 de abril de 2005 –en relación con una cláusula de blindaje prevista en una relación laboral de alta dirección superpuesta o añadida a la de administración– y de 26 de marzo de 1996). Sin embargo, también hay Sentencias del propio Tribunal Supremo discrepantes con la doctrina contenida en su pronunciamiento de 13 de noviembre de 2008 [vgr. STS de 9 de mayo de 2001, reconociendo el derecho de un consejero delegado a las retribuciones pactadas en un contrato de arrendamiento de servicios, así como la Resolución de la Dirección General del Registro y del Notariado (DGRN) de 12 de abril de 2002 (NCR000226), sobre la posible previsión de retribuciones a los administradores por funciones realizadas en virtud de una relación laboral o directiva].

En realidad, la dificultad de definir la naturaleza de la vinculación entre el administrador y la sociedad se centra en la dualidad de régimen (orgánico y contractual) que tiene aquel respecto de esta. Del artículo 23 de la LSC y 124 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM), el administrador, tras su nombramiento, adquiere la condición de órgano de la sociedad. Esto es lo que permite referir o imputar a la sociedad, de forma automática, los efectos de los actos y declaraciones de voluntad efectuados por sus administradores. Pero además de esta posición orgánica, nada impide afirmar que existe también una relación de naturaleza contractual entre administrador y sociedad, y ello porque hay dos aspectos: externo (orgánico) e interno (contractual) en la función jurídica de los administradores. Y la pregunta surge necesariamente y de inmediato. ¿De qué naturaleza jurídica es esa relación contractual? No parece un mandato, porque tal extremo lo rechazó la LSA 1951, la LSA 1989 y la vigente LSC, pese a que así parece derivarse de los artículos 122 y 256 del Código de Comercio. Para un amplio sector de la mejor doctrina (VICENT CHULIA), se trata simplemente de un «contrato de administración» cuyo régimen ha de buscarse en la propia LSC. Para otros, se trata de una «relación contractual mixta de mandato y arrendamiento de servicios», si bien con mayor predominio del arrendamiento de servicios, por la índole de las actividades desempeñadas (BROSETA). Hay incluso quien propone integrar esa relación contractual «con la disciplina del mandato, del arrendamiento de servicios, e, incluso, del contrato de trabajo» (POLO, quien no deja de reconocer que se trata de regulaciones, en ciertos casos, contradictorias y hasta antitéticas). Curiosamente, la DGRN considera que a la relación entre administrador y sociedad deben aplicarse las normas previstas para el contrato de mandato (Resoluciones de 26 y 27 de mayo de 1992 y 8 y 9 de junio de 1993).

Pero el verdadero problema no es ni siquiera el de su naturaleza contractual, sino más bien si puede haber otra relación contractual superpuesta, esta vez de carácter laboral. Ello no debiera plantear problemas en aquellos casos en los que el administrador desempeña tan solo las funciones que son inherentes a la condición de administrador no ejecutivo (deliberación, consulta, asistencia, etc., y no poder de control, decisión o mando) y se suscribe con la sociedad un contrato laboral de alta dirección (sometido al RD 1382/1985, de 1 de agosto). No obstante, incluso en estos casos, pueden suscitarse dudas razonables acerca de la posibilidad o conveniencia de acumular esas relaciones contractuales laborales, pues la ley no conoce distinción alguna entre administradores activos y pasivos, ni tampoco se establecen, hoy por hoy, diferencias en cuanto al régimen de responsabilidad de unos y otros.

Con todo, el supuesto más frecuente y más delicado es, precisamente, cuando se trata de suscribir un contrato de alta dirección por parte de quien ya ejerce poderes ejecutivos en el seno del órgano

de administración (por ser administrador único, o consejero delegado). La doctrina mercantilista tradicional resuelve la cuestión afirmando la posibilidad de dicha acumulación, pero no parece posible a tenor de la jurisprudencia de la Sala Cuarta del TS (SSTS de 29 de septiembre de 1988, 21 de enero de 1991, 13 de mayo de 1991, 3 de junio de 1991, 18 de junio de 1991, 27 de enero de 1992, 22 de diciembre de 1994, etc.). Y ello porque en tales casos no es factible deslindar las funciones de administrador –capacitado, por regla general, para desarrollar todos los actos de la gestión de la sociedad– y las funciones del contrato de alta dirección, por no hablar de la dificultad para aislar el dato de la dependencia, necesaria en toda relación laboral, aun de naturaleza especial (alta dirección). Para los Tribunales de lo Social, lo que se detecta es el intento de «laboralizar» una relación de administración, con el fin de buscar así ciertos privilegios de los que no cabe disfrutar en tanto que simple administrador (indemnizaciones por despido elevadas que tratarían de conjurar el peligro representado por la existencia del art. 223 LSC y por la libérrima facultad de remoción del puesto de administrador por parte del consejo de administración –si se tratase de consejero delegado– o de la junta general –sin necesidad de que concurra justa causa alguna, «revocación ad nutum»–).

Añádase a ello que no está tampoco clara la licitud de las previsiones estatutarias que contemplasen una posible indemnización por revocación del cargo de administrador, pues los registradores mercantiles ven en ellas una limitación a la facultad de libre separación por la junta general, ex artículo 223 de la LSC. Por el contrario, parece que sí sería lícita la posibilidad de acumular al cargo de administrador un contrato laboral común, en virtud del cual este realice para la sociedad una misión concreta. El artículo 217 de la LSC señala que la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos, de modo que en caso contrario el cargo será gratuito. Ha superado este precepto alguno de los defectos de su precedente en la LSA, al señalar que la junta general en la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, fijará para cada ejercicio por acuerdo, de conformidad con lo previsto en los estatutos, la remuneración de los administradores, aunque nada se dice para los restantes supuestos. No obstante, debe mantenerse que resulta anacrónica la presunción de gratuidad de ejercicio del cargo e injusta, pues se compadece mal con la enorme responsabilidad que tienen los que desempeñan dicho cargo.

Pese a ello y por criticable que resulte, con la ley en la mano, cuando los estatutos guarden silencio sobre el particular, los administradores no tienen derecho a percibir remuneración alguna. En tal sentido, por ejemplo, es impugnabile el acuerdo de la junta general que suponga, de una u otra forma, remunerar al administrador por encima de lo establecido en los estatutos (STS de 26 de marzo de 1996). A fortiori, si los estatutos guardan silencio, ningún órgano puede fijar la remuneración de los administradores. Por ello, para una SA no resultan inscribibles cláusulas a cuyo tenor, «la remuneración de los administradores, en su caso, será fijada por la Junta General» u otras semejantes (Resoluciones DGRN de 18 de febrero y 20 de marzo de 1991 y 23 de febrero de 1993) o el «cargo de administrador será retribuido con las cantidades que establezca la Junta General» [RDGRN de 15 de octubre de 1998 (NCR002239)]. El sistema de retribución puede pactarse en forma de sueldo, dietas, cantidad anual, participación en cifra de negocios o ventas (como si fuera una comisión) o con relación al beneficio neto de ejercicio; o mediante opciones sobre acciones o retribución referenciada a la cotización de acciones (*stock options*), o a un sistema mixto (que combine cualquiera de los anteriores). Si consiste en cantidad fija más participación en beneficios, es necesario que conste el porcentaje concreto de estos (RDGRN de 6 de mayo de 1997, BOE de 30 de mayo, «Fito i Fills, S.A.»).

Como ya sabemos, en la Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL), la retribución que no esté basada en una participación en los beneficios habrá de ser determinada en su cuantía para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General, quedando de este modo excluida toda posibilidad de fijación de la cuantía por vía estatutaria. Los estatutos podrán, sin embargo, establecer un límite máximo para la cuantía de la remuneración y contener previsiones relativas a la distribución desigual de la misma (art. 185.4 RRM). Por lo tanto, los estatutos deben establecer con claridad si los administradores tienen derecho a retribución y el concreto sistema de esta, sea simple o combinado, pero no la fijación de un mínimo y un máximo, ni varios sistemas alternativos entre los que la junta general pueda escoger (Resoluciones de la DGRN de 26 de abril de 1989, 18 y 22 de febrero, 20 y 25 de marzo y 25 y 26 de julio de 1991, y 23 de febrero de 1993), a diferencia del artículo 66 de la LSRL (en este caso, sí parece que puede delegarse en la junta general).

Insistimos, en los estatutos ha de constar el sistema de retribución, no una serie de sistemas entre los cuales pueda elegir alternativamente la junta (Resoluciones DGRN de 20 y 25 de marzo de 1991, aunque esto sí sería posible en una SRL). Ello tampoco impone la determinación exacta de la cuantía de la remuneración cuando se trate de un salario, pues lo contrario equivaldría a la necesidad de tener que modificar los estatutos cada vez que se quisiera aumentar o disminuir esa remuneración. Acreedor de la retribución es cada administrador, por lo que el consejo de administración no puede renunciar a ella por todos sus miembros, al menos si no lo prevén así los estatutos (RDGRN de 27 de abril de 1991, caso «Ronco Ucem Comercial S.A.»).

Por lo tanto, de la doctrina del TS sobre la posible acumulación de una retribución como administrador y otra como trabajador por cuenta ajena-alto directivo, se pueden inferir cuatro objeciones contra la acumulación:

- 1.^a La autocontratación como trabajador, realizada por un administrador único o por un consejero delegado, debe reputarse nula, porque, al contratarse a sí mismo se presume fraudulenta (en aplicación, por analogía, del art. 1.459.2 CC); pero este obstáculo (derivado de la protección de la sociedad, en tanto que sujeto representado) podría salvarse con la autorización del consejo de administración o, en su ausencia, de la junta general. En este sentido, el artículo 220 de la LSC contempla que «En la sociedad de responsabilidad limitada el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la junta general».
- 2.^a La «relación laboral no puede nacer de la sola voluntad del actor, que sería empleador y empleado» (STS de 9 de mayo de 1991), es decir, el conflicto insoluble entre «dirección empresarial» y «ajenidad» en una misma persona (SSTS de 18 de marzo y 16 de diciembre de 1991).
- 3.^a Existe una incompatibilidad sustancial entre la condición de administrador y de alto directivo, por la identidad material de sus funciones (SSTS de 21 de enero, 13 de mayo, 3 de junio, 18 de junio de 1991 y 27 de enero de 1992). Por tanto, parece que solo sería admisible la acumulación de la condición de administrador y de trabajador no directivo, o, como mucho, la de miembro del consejo de administración sin funciones ejecutivas, y la de alto directivo.

- 4.^a La STS de 30 de diciembre de 1992, en el caso «Huarte y Cía, S.A.» señaló que el presidente del consejo no podía ostentar un contrato laboral de director general (prohibición de acumulación) y declaró nula la indemnización fijada en dicho contrato (cláusula de blindaje) para el caso de separación del administrador.

No obstante, todas estas objeciones pueden superarse (según esta misma STS de 30 de diciembre de 1992) si la acumulación estuviera prevista en los estatutos sociales. Para ello debe contemplarse estatutariamente un órgano denominado «Director-Gerente» y admitir y regular su doble retribución, la que corresponda a efectos laborales y la que quepa como administrador, cumpliendo en el segundo caso lo exigido en los artículos 217 y 220 de la LSC. Es decir, fijando el sistema de su retribución (y, en su caso, la indemnización para el caso de su cese por acuerdo de la junta general). En este sentido se pronuncian, sobre todo, las SSTS de 30 de abril de 1971 y 27 de enero de 1992, que lo admiten si los estatutos regulan una gerencia o dirección general subordinada al órgano de administración, y la STS de 20 de octubre de 1998, que admite el cese de los directores generales por la junta general, porque los estatutos sociales los regulaban como órganos sociales. La Resolución de la DGRN de 12 de abril de 2002 (caso «Altadis, S.A.», BOE de 5 de junio) examina un complejo régimen retributivo para los miembros del consejo que ejerzan a la vez funciones ejecutivas de carácter permanente en la empresa, en virtud de relación laboral o mercantil; y admitiendo que los estatutos pueden regularlo, rechaza la cláusula por no respetar la exigencia legal de aprobación por la junta general para el sistema de retribución mediante opciones de compra de acciones.

Como quiera que el tema sigue siendo discutido y admite muchos matices derivados de los silencios o de las propias matizaciones que hace el TS en cada una de sus sentencias, desde el punto de vista práctico, puede ser útil una cláusula estatutaria que regule un órgano denominado «Dirección General» y que permita en el titular del mismo la acumulación de la doble condición de administrador y trabajador, y la doble remuneración. No obstante, el propio TS no se aclara del todo, pues la STS de 20 de octubre de 1998 considera a ese Director-Gerente como órgano de administración cuando el cargo se halle previsto y regulado en los estatutos, así como las SSTS de 29 de octubre de 2001 –extendiendo al director general la doctrina del «factor notorio»–, de 26 de abril de 2002 y de 27 de marzo de 2003.

A diferencia de los administradores que ejercitan las funciones y la representación legalmente atribuidas al órgano de administración (funciones orgánicas), los gerentes o altos cargos son meros apoderados generales que reciben sus poderes de gestión y representación de un acto negocial y voluntario (apoderamiento), que puede tener muy diverso alcance (RDGRN de 12 de abril de 2002 y 27 de febrero de 2003).

Con todo, la jurisprudencia del TS (Sala de lo Social y ahora con Martín Timón y Agualló Avilés, Sala de lo Contencioso-Administrativo) no ve con buenos ojos la acumulación de ambas tareas en una misma persona (SSTs de 9 de mayo de 2001, 27 de marzo de 2003 y especialmente de 21 de abril de 2005). En el caso de las SRL, la regulación se remite a la LSA, pero se prevé expresamente el supuesto de que, al lado de la función puramente administrativa, uno o varios administradores mantengan personalmente con la sociedad cualquier clase de relación de prestación de servicios o de obra, y para tal supuesto declara que el establecimiento o modificación de esa relación requerirá acuerdo de la junta general. Se trata, pues, de unas relaciones que han de ser conocidas y

consentidas por el órgano en el que reside la expresión de la voluntad social, y al que la ley confía en exclusiva la ponderación del potencial conflicto de intereses que las mismas pudieran entrañar en cada supuesto concreto. En todo caso, el acuerdo de la junta general habrá de adoptarse por la mayoría ordinaria prevista en el artículo 53.1, salvo que los estatutos establezcan una distinta superior (nunca inferior), y la falta de dicho acuerdo determinará la ineficacia –no la nulidad– del correspondiente negocio constitutivo o modificativo de la relación de servicios o de obra, que podrá ser sanada mediante posterior ratificación del negocio por la propia junta general.

Una de las razones más poderosas para defender la dicotomía entre las funciones de administración y otras funciones laborales es que la configuración del órgano de administración en las SRL (la mayoría de la realidad mercantil en nuestro país, y al que apenas se refiere la jurisprudencia del TS) admite tantas variantes (solidaridad, mancomunidad, consejo de administración, única, etc.) que salvo en los casos de administrador único, se producirá una disociación entre la titularidad de las facultades de gestión empresarial y la titularidad de la representación orgánica. Así sucede, por ejemplo, cuando la administración haya sido confiada a varios administradores solidarios, pues mientras el poder de representación corresponde *ex lege* a cada uno de ellos, la propia ley admite una diferente organización de la actividad de gestión por disposición estatutaria o acuerdo de la junta general. Así acontece, igualmente, en el supuesto de administración conjunta, en el que la posibilidad de esa disociación es evidente, al admitirse que mediante previsión estatutaria puedan existir administradores que no tengan atribuido el poder de representación. Y así acaece, en fin, cuando la estructura de la administración sea colegiada (consejo de administración), pues la ley admite la convivencia de esta modalidad de ejercicio para las facultades de gestión con la atribución estatutaria del poder de representación a uno o varios administradores a título individual o conjunto.

Por lo que se refiere a la retribución de los administradores de SRL, la normativa contempla dos modalidades: la consistente en una participación en los beneficios y aquella otra predeterminada y fija por labores de administración. La primera de ellas se ha de prever estatutariamente de modo concreto, sin que en ningún caso pueda ser superior al 10 por 100 de los beneficios repartibles entre los socios (art. 218 LSC). Esto significa que no sea admisible la cláusula estatutaria que establezca un importe máximo y mínimo de la participación dentro del cual la Junta fije anualmente la retribución procedente (RDGRN de 19 de febrero de 1998). Por lo demás, para el cumplimiento de la exigencia legal de concreción de la participación en los beneficios, es suficiente con que los estatutos la determinen global y no individualizadamente para cada administrador, debiendo entenderse (art. 185.4 RRM) que, salvo disposición estatutaria en contrario, esa participación global habrá de distribuirse por igual entre todos los administradores. En lo atinente a la segunda modalidad retributiva, es decir, la que no depende de una participación en los beneficios, habrá de ser determinada en su cuantía para cada ejercicio por acuerdo de la junta general, conforme se deduce de lo dispuesto en el artículo 217.2 de la LSC, quedando de este modo excluida toda posibilidad de fijación de esa cuantía por vía estatutaria. Los estatutos podrán, sin embargo, establecer un límite máximo para la cuantía de la remuneración y contener previsiones relativas a la distribución desigual de la misma (art. 185.4 RRM).

II.6. De forma un tanto incongruente con las consecuencias de lo manifestado en la Nota 1/2012, **la Agencia Tributaria, en su sede electrónica** en el llamado Programa INFORMA, pregunta número 127397, **sigue diciendo literalmente**, lo siguiente:

«127397 -TIPO RETENCIÓN: ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

Pregunta

¿Qué tipo de retención debe aplicarse a los administradores de sociedades que, al mismo tiempo, están contratados como trabajadores de la sociedad?

Respuesta

Las retribuciones que perciban por la condición de administradores de la sociedad estarán sometidas a un tipo de retención del 35 por 100 (hoy sería el 42%). **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...»**

Esta contestación la sustenta la AEAT haciendo referencia a dos Consultas Vinculantes de la DGT V1238/2005, de 27 de junio (NFC030155) y V1993/2005, de 6 de octubre (NFC021356), y supone reconocer que un administrador que ejerce su cargo gratuitamente, puede ser un directivo que calcula su retención conforme a las reglas generales.

II.7. Ante esta situación, resulta impredecible absolutamente lo que vaya a pensar un concreto órgano de la AEAT con el que tenga que afrontarse una comprobación, pero sinceramente es har-to preocupante, puesto que los órganos administrativos actúan muchas veces de forma un tanto descoordinada y nunca se sabe cómo pueden concluir las comprobaciones.

La idea de incompatibilidad entre las retribuciones como administrador y como personal de alta dirección está plenamente de actualidad, puesto que también es defendida por la jurisprudencia sobre la conclusión de falta de «ajenidad» en la relación del directivo-administrador-socio con la sociedad, trasladando desgraciadamente, una vez más, conclusiones de la jurisdicción laboral al ámbito fiscal. Así por ejemplo podría verse la reciente SAN (NFJ042091) de 23 de febrero de 2011 (rec. núm. 104/2008), *en la que en relación con la retribución a los administradores y consejeros, se recuerda la improcedencia de la deducción porque no se han justificado los servicios personales de los consejeros ni se cumplían los requisitos de los estatutos sociales, al no haberse repartido divi-dendo a los accionistas. El vínculo del consejero delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil. La condición de consejero delegado, accionista y los poderes de dirección y representación suponen que no se dan los caracteres de ajenidad que posibilitan su condición de alto cargo, por lo que carece de cobertura legal el contrato de trabajo de alta dirección. Y sien-do ello así y no existiendo relación de ajenidad, debe rechazarse, a juicio de la Audiencia Nacional, la deducibilidad como gasto de personal en el IS.*

II.8. Por todo lo expuesto anteriormente, resulta conveniente recomendar que **las retribucio-nes de los administradores, pero también las del resto del personal directivo con participación relevante en el capital de la sociedad, consten expresamente en los estatutos sociales, pues en caso contrario podría resultar inviable la deducción de dicho gasto en el Impuesto sobre Socie-**

dades, evitando así futuros problemas y quebrantos económicos. Asimismo, si es una empresa con recursos y puede asumir los costes, **debe recomendarse**, aunque no compartimos la opinión de la Administración, **que la retribución gerencial se asimile a la de administrador y se le retenga el 42 por 100** (retención evidentemente desproporcionada si la retribución es baja, aunque luego lo pueda recuperar el socio-gerente, vía deducción en el IRPF). Más vale prevenir que curar. Por supuesto, este es un planteamiento de futuro y si la AEAT trata de aplicarlo a ejercicios ya pasados, podría acudirse a la antes citada doctrina del TS sobre la no exigencia de retenciones ante situaciones de claro enriquecimiento injusto.

II.9. También parece de justicia defender **la ya mencionada necesidad de una reforma normativa en la que**, prescindiendo de consideraciones de derecho laboral, **se reconozca expresamente**, y sin ningún género de dudas, **que una persona física pueda ser a la vez administrador de una sociedad**, cargo que ejerce gratuitamente, **y también personal de alta dirección de la misma, percibiendo retribuciones sujetas al régimen general de retenciones según las circunstancias salariales y familiares del perceptor y no al 42 por 100; retribuciones que además deberían ser siempre gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades**, en cuanto van a tributar adecuadamente en el IRPF del socio-gerente. La reforma propuesta ayudaría a empresas y a emprendedores en un contexto de seria y prolongada en el tiempo recesión económica. Todo lo demás son paños calientes que no resuelven la cuestión y ahondan en la incertidumbre. De no actuarse de esta manera –y si no al tiempo– son previsibles actuaciones administrativas sobre esta materia que, siguiendo los criterios de la Nota 1/2012, supondrán apretar, aún más si cabe, la soga anudada a la garganta de las empresas.

Los supuestos en que el trabajo del socio no sea gerencial, por ejemplo, cuando consista en conducir un camión si es propietario de una empresa de transporte o en hacer de camarero en el restaurante titularidad de una sociedad en cuyo capital participa, van a ser estudiados a continuación.

III. SOCIOS QUE PRESTAN SERVICIOS A UNA SOCIEDAD ANÓNIMA O DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, DISTINTOS DE LOS PROPIOS DE LOS MIEMBROS DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN

III.1. El Departamento de Gestión de la AEAT reconoce expresamente en su Nota 1/2012 **la posibilidad de que una misma persona física**, en la que concurre la doble condición de administrador y socio de la entidad, **pueda obtener rendimientos derivados de prestaciones de servicios a su sociedad, al margen de su condición de administrador**. Apenas se ofrecen criterios claros para determinar cuándo el socio está prestando trabajos adicionales a los puros de administración y gestión que le puedan corresponder como administrador de la entidad. En todo caso, sí se deja claro que no bastará con la existencia de un contrato de trabajo, sino que tendrán que analizarse pruebas adicionales. En cuanto a la calificación de esos servicios (excluidos de las funciones de administrador) también señala la Nota 1/2012 que en la normativa del IRPF no existen reglas especiales a tal efecto, por lo que **debe acudirse a las definiciones generales de rendimientos del trabajo y de actividades económicas, contenidos respectivamente en los artículos 17.1 y 27.1 de la LIRPF**. Aquí la Agencia Tributaria, como tantas otras veces, se decanta por el análisis *ad casum*, dejando con

ello el camino abierto a posibles comprobaciones. Desgraciadamente, la experiencia demuestra acabadamente que la Administración siempre elige, entre dos interpretaciones posibles, aquella que da lugar a una liquidación tributaria más cuantiosa.

Concretamente para resolver esta cuestión la Nota opta por el análisis de dos aspectos, a los que nos referimos a continuación: la existencia de una ordenación por cuenta propia y de medios de producción en sede del socio.

III.2. Análisis del requisito de existencia de una ordenación por cuenta propia.

La Nota 1/2012 da a entender que las retribuciones que percibe el socio, que es a la vez trabajador de la misma empresa, **solo pueden considerarse rentas del trabajo cuando concurren las notas de dependencia y ajenidad**. El margen de maniobra de los órganos inspectores es muy amplio y también se puede fundamentar en la idea general de que la naturaleza jurídica de las relaciones económicas se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto, calificación o denominación que le hayan querido dar las partes contratantes [como ejemplo, se cita la STS de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829)]. Este pronunciamiento del Alto Tribunal también dice: «Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.»

De nuevo apreciamos una contradicción en la Nota 1/2012, puesto que después de haber señalado que la calificación fiscal de una renta como rendimientos del trabajo no se ha de realizar de acuerdo a la normativa laboral, acaba acudiendo a los requisitos que el Derecho del Trabajo exige para que exista una relación laboral, requisitos laborales estos que casan mal con las relaciones económicas que se establecen entre una sociedad y sus socios trabajadores. En la misma sentencia antes citada, el TS menciona **indicios de la existencia de dependencia**:

- Asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este.
- Sometimiento a horario.
- Inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior.
- Ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

Como **indicios de la ajenidad** se señalan los siguientes:

- 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, etc.

- El carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo.
- 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.

De los indicios mencionados hay algunos que es fácil que puedan concurrir y tal vez acreditarse, pero otros muchos encajan mal con los vínculos jurídico-económicos que se establecen entre una sociedad y su socio-trabajador. Es más, la Nota también nos recuerda que la DGT ha señalado en su **Consulta Vinculante V1492/2008 (NFC030726) que la condición de socio se considera como «un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad»** (dicha consulta alude incluso a una exigua participación del 4% en el capital social como veremos). A pesar de esta idea general, el Departamento de Gestión admite que es perfectamente posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia alguna [se cita la Consulta V0918/2009 (NFC032716)]. Aunque luego **matiza que a partir de un 50 por 100 de participación en el capital social de la entidad no puede entenderse que concurren las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este último caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia** [la AEAT se remite al art. 2.1 c) de la Ley 20/2007, del Estatuto del Trabajo Autónomo, a la STS de 20 de octubre de 1998 y a la Consulta Vinculante V0179/2009 (NFC032025)].

En resumen, **según la Nota del Departamento de Gestión de la AEAT, en los casos de socios con porcentajes de participación en el capital social inferiores al 50 por 100, se pueden obtener tanto rendimientos del trabajo como de las actividades económicas. La calificación concreta de las rentas se realizará por el órgano competente, analizando, caso por caso, si concurren las notas de dependencia y ajenidad. Sin embargo, la conclusión es mucho más extrema cuando el socio-trabajador alcanza el 50 por 100 del capital de la sociedad, pues en este último supuesto, la nota parece concluir que la retribución percibida no puede considerarse en ningún caso como renta del trabajo.**

Una primera observación al respecto permite pensar que cuando ese porcentaje de control del 50 por 100 no se alcanza por el socio-trabajador individualmente, pero sí sumando los porcentajes de sus familiares más próximos, sigue siendo posible acreditar la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad. Sin embargo, la duda que se plantea aquí es la siguiente: **¿Quiere decir la AEAT con ello que si el socio participa en el 50 por 100 del capital las rentas recibidas por un trabajo real y demostrado nunca pueden calificarse de rendimientos del trabajo a efectos de IRPF?** ¿Nos hallamos, en consecuencia e indefectiblemente, ante rendimientos de actividades económicas?

Aunque, en principio, determinados párrafos de la Nota parecen decantarse por esa conclusión, luego, como no podría ser de otro modo y veremos a continuación, matiza esta primera y radical conclusión, al valorar la existencia de medios de producción propios en sede del socio.

III.3. Análisis de la existencia de medios de producción en sede del socio.

La Nota también señala que **para que nos encontremos ante rendimientos de actividades económicas, resulta imprescindible la existencia de medios de producción en sede del socio per-**

sona física, insistiendo, una vez más, en el análisis caso por caso. Sin embargo, **el Departamento de Gestión, no se pronuncia con la claridad deseable respecto de aquellos supuestos en los que, tras el análisis individualizado por la AEAT, se concluya que faltan las notas de dependencia y ajenidad** que está exigiendo para que proceda la calificación de las rentas como rendimientos del trabajo (como ya hemos dicho, simplemente porque el socio es titular de un 50% del capital), **pero también se carezca de los medios de producción en sede del socio para considerar que estamos ante rendimientos de actividades económicas**. Es evidente que no es posible un *tertium genus*, así que partiendo de que la retribución se ha cobrado y el trabajo es real, habiéndose prestado efectivamente por el socio a la sociedad, resulta inexcusable decidir si estamos ante rendimientos de actividades económicas o ante rendimientos del trabajo, puesto que no hay más opciones.

III.4. No nos cabe duda, porque la experiencia así lo atestigua elocuentemente, que **la Inspección, en una comprobación, podría poner especial énfasis en aquel aspecto que más le interese para practicar las liquidaciones pretendidas**. Tratando de aproximarnos a situaciones concretas, estamos pensando, por ejemplo, en el caso de una sociedad dedicada a la carpintería, que cuente con dos empleados, también con un local, maquinaria y herramientas, una furgoneta, etc., en la que una misma persona junto con su cónyuge (por simplificar, supongamos que este último no trabaja en la sociedad) es propietario del 100 por 100 del capital social. El propietario, además de administrar gratuitamente la sociedad, trabaja en la carpintería, como sus dos empleados, aunque él trabaja 12 horas al día y sus empleados 8. En principio, como acabamos de ver en apartados anteriores, faltarían las notas de la dependencia y ajenidad, porque controla el 50 por 100 del capital, pero también sucede que el propietario o socio-trabajador no cuenta con ningún medio material propio, ya que todos ellos pertenecen a la sociedad. Por consiguiente, una primera conclusión, que ya adelantamos errónea, podría ser que la retribución que el socio recibe por sus 12 horas de trabajo como carpintero, ante la ausencia de las exigidas notas de dependencia y ajenidad y aun faltando totalmente los medios materiales, debe calificarse de rendimientos de actividades económicas. No podemos olvidar aquí que la LIRPF señala:

«**Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.**

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...»

El precepto expuesto solo está exigiendo que se ordenen por cuenta propia uno de ambos (recursos humanos o recursos materiales), por ello, se podría decir que aunque al socio-trabajador-carpintero, que se duda si es empresario, no dispone de medios materiales propios, puesto que pertenecen a la sociedad, sí que tiene medios humanos (sus propias manos) que evidentemente ordena y dirige. No estamos ante ninguna elucubración de laboratorio, pensamos que es un supuesto muy frecuente en las pequeñas empresas españolas, en las que personas físicas que controlan más del 50 por 100 del capital, trabajan también materialmente –¡y de qué forma!– en la empresa. En este sentido, interpretaciones del tema radicales (no tan infrecuentes como todos sabemos a la hora de cumplir los

santos objetivos recaudatorios) abocarían a una conclusión inmediata: que muchos miles de empresas realizan actuaciones fiscales irregulares a la hora de retribuir a sus propietarios-trabajadores.

Al hablar de una carpintería nos estamos refiriendo también a otros innumerables supuestos, como el de aquellas sociedades que explotan un bar-restaurante, donde el socio trabajador está detrás de la barra sirviendo cafés, como el resto de empleados. Obviamente, este contribuyente tampoco dispone de medios materiales, pues incluso el uniforme que lleva puesto pertenece a la empresa, pero como ya hemos señalado antes, la Administración puede no admitir que tenga rendimientos del trabajo, al faltar las notas de dependencia y ajenidad, pues es cierto que controla el 50 por 100 del capital. **Nadie garantiza que una comprobación administrativa no acabe concluyendo que el socio-trabajador (nuestro carpintero anterior, o este empresario-camarero) tiene una actividad económica independiente, propia y distinta de la realizada por la sociedad, por la que deben darse de alta en el censo de empresarios y repercutir el IVA a su sociedad.**

Frente a este tipo de posibles conclusiones administrativas –que comportarían la exigencia de unas cuotas de IVA no ingresadas pero tampoco repercutidas a la sociedad y deducidas por esta– **obviamente podríamos argumentar que esta persona no ostenta la condición de empresario a efectos del IVA conforme a la antes citada STJUE** (Sala Segunda), de 18 de octubre de 2007 (NFJ026440). También podría argumentarse el contenido de la propia Nota 1/2012, en especial cuando afirma lo que sigue: «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 de producción en sede del socio, de manera que, existiendo tales medios de producción en sede del socio, solo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad 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. **Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción**».

Es decir, **según la Nota, aunque falten los requisitos laborales de dependencia y ajenidad, si también falta la ordenación de medios materiales, no puede existir actividad económica independiente en sede del socio, por lo que solo cabe una única conclusión: las rentas que recibe por su trabajo deben calificarse fiscalmente como rendimientos del trabajo.** Afortunadamente esta parece ser la solución del problema adoptada por el propio Departamento de Gestión de la AEAT. Aunque no con la claridad deseable, esta conclusión se ofrece por la Nota y la entendemos correcta, lo que **nos empuja a pensar que nuestro carpintero o el camarero-empresario, es decir, esos socios-trabajadores que tienen más del 50 por 100 del capital de su sociedad, al no contar con la ordenación de medios materiales, pueden percibir rendimientos del trabajo a efectos de IRPF, que además, y por eso mismo, son deducibles como gasto por la sociedad.**

III.5. Comentando más ampliamente las **consecuencias de lo expuesto en el Impuesto sobre Sociedades**, el apartado 3 del artículo 10 del TRLIS, dispone que en el régimen de estimación directa la base imponible de las sociedades se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esa ley, el resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. No existiendo reglas fiscales especiales al respecto, nuestra

opinión es que **la retribución satisfecha a una persona física, que trabaja en la empresa, por funciones que no se incluyen en la dirección y administración, aunque además esa misma persona sea administrador, cargo que ejerce gratuitamente, siendo también socio, es gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad**, en cuanto que es gasto contable.

Así ha sucedido desde siempre en muchas pequeñas empresas españolas, por ello no debería existir problema alguno en aceptar que esas retribuciones por tareas distintas de la función de administrar (vgr. jefe de ventas, jefe de contabilidad, encargado de la obra o fontanero) se consideren rentas del trabajo que tributan en el IRPF de la persona física y constituyen gasto deducible para la sociedad. Simplemente **la retribución debe derivar de un trabajo efectivo y demostrable, valorándose a valor de mercado por tratarse de una operación vinculada (art. 16 TRLIS)**, no debiendo calificarse ni de liberalidad, ni de retribución al capital (aunque parezca imposible, conocemos casos reales en que la AEAT ha defendido estas calificaciones) lo que supondría su consideración como gasto fiscalmente no deducible a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por supuesto, se declararían como clave A en el modelo 190, no siendo necesario que figure dicha retribución en los estatutos de la sociedad, pero sí en el correspondiente contrato de trabajo. Lo expuesto, parte de un presupuesto. En los estatutos figura que el cargo de administrador es gratuito, gratuidad que, por otra parte, se presume en el caso de las SRL, si las previsiones estatutarias guardan silencio al respecto. Como ya dijimos, tradicionalmente se ha admitido por todos (incluimos a la propia Inspección) que la misma persona además de administrador (función que desempeña gratuitamente) puede ser trabajador de la sociedad, percibiendo retribuciones por trabajos distintos de su función de administrador que se califican de rendimientos del trabajo, y a las que deberían aplicarse las retenciones normales, al tipo que corresponda, según la cuantía de las retribuciones y su situación personal y familiar.

En este punto, lo que sí está claro es que **hay que disponer de pruebas acreditativas de que la persona física trabaja efectivamente para la sociedad «a sueldo», vgr. contrato escrito con condiciones claras de trabajo (horario, lugar, funciones, subordinación, etc.)**. En el aspecto de la prueba, por prudencia, **pudiera ser conveniente para evitar futuros problemas, reflejar en los estatutos sociales, además del carácter gratuito del cargo de administrador, que la retribución que esa misma persona va a recibir corresponde a su trabajo por la función específica a desarrollar en su jornada habitual, distinta de la función de administrar**. Por el contrario, en el caso de que las retribuciones se cobren por la función inherente a la administración (lo dicen expresamente los estatutos), también sería renta del trabajo pero con retención del 35 por 100 hasta 2011 y a partir de 2012 de nada menos que el 42 por 100, tal y como hemos señalado en el punto II anterior. Lo expuesto lo consideramos válido, tanto para una SL como para una SA, y obviamente chocaría con la idea de «falta de ajenidad» que impide la existencia de una relación laboral entre la sociedad y su socio con una participación mayoritaria, puesto que en nuestra opinión el ámbito laboral y el fiscal, son distintos o, por lo menos, no tienen que coincidir obligatoriamente.

III.6. Es también destacable que **los criterios expuestos en apartados anteriores son mantenidos abiertamente por la propia Agencia Tributaria** en su página web, donde se puede leer la consulta que reproducimos a continuación:

«TÍTULO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES R.D.LEG. 4/2004

CAPÍTULO: BASE IMPONIBLE

SUBCAPÍTULO: BASE IMPONIBLE

REFERENCIA: 126187-RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Pregunta:

¿Las cantidades pagadas a la persona que ocupa el cargo de administrador y que a su vez es socio de una sociedad de responsabilidad limitada, como remuneración del trabajo que realice en la entidad, distinto del propio de administración, son deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades?

Respuesta:

Las cantidades pagadas a la persona que ocupa el cargo de administrador como remuneración del trabajo que realice en la entidad, distinto al propio de su cargo, serán deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la medida en la que cumplan los mismos requisitos exigidos para la deducibilidad de cualquier trabajo o servicio prestado por terceros:

Contabilización en el ejercicio en que se devenguen y justificación del gasto.

Relación con la obtención de los ingresos, que deberá poder probarse por los medios admitidos en derecho.

Acreditación de la obligatoriedad que el pago realizado tiene para la empresa **por la existencia de un vínculo laboral** entre ella y el administrador que realice tales trabajos.

Asimismo, **deberá poder probarse el presupuesto de hecho de partida, que los trabajos o servicios que se retribuyen no son los que el administrador está obligado a prestar por razón de su cargo, por cuanto si se tratase de estos su deducibilidad fiscal está condicionada al acodo de dicha retribución a lo dispuesto en la normativa mercantil** aplicable que, en el caso de esta entidad será el Artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, **donde se establece que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario**, determinando el sistema de retribución, el cual, cuando tenga como base una participación en los beneficios, no podrá exceder del 10 por 100 de los beneficios repartibles a los socios, mientras que cuando sea distinto a aquel, la remuneración de los administradores debe ser fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General.

Por último, **habrá que tener en cuenta que las operaciones entre una sociedad y sus administradores son vinculadas**, por lo que el gasto por la remuneración de dicho administrador estará

sometida a las reglas de valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

NORMATIVA: Artículo 10 TRLIS Real Decreto Legislativo 4/2004, de 05 de marzo de 2004.

Consulta de la D.G.T. 1626-03, de 13 de octubre de 2003

Informe de la D.G.T. 2009-08873, de 12 de marzo de 2009»

III.7. Evidentemente la remisión de la respuesta referencia 126187 del Programa INFORMA, que nos hemos permitido remarcar en negrita, **al «vínculo laboral»**, debe considerarse improcedente porque supone volver a abrir la puerta a interpretaciones absurdas, muy perjudiciales para las empresas. No obstante, el resto de las conclusiones de esta contestación 126187, en general, son acertadas y deberían respetarse siempre por la AEAT.

Sin embargo, la citada exigencia de vínculo laboral hace surgir de nuevo las incertidumbres denunciadas y que la AEAT no resuelve, ni mucho menos, en su Nota, y realmente resulta preocupante que si se declararon rentas del trabajo, pueda suceder que en una comprobación posterior se diga que son rendimientos de actividades económicas para intentar practicar una liquidación por IVA o que se arguya que al faltar el vínculo laboral, el gasto real soportado por la sociedad no es deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

III.8. Pero mucho peor aun es cuando acontece lo contrario. **Supongamos que la persona que trabaja para la sociedad ha considerado que es un empresario autónomo que realiza una actividad económica independiente, prestando, por ejemplo, servicios de transporte con un camión de su propiedad a una sociedad en cuyo capital participa**, cumpliendo los requisitos para tributar en módulos como empresario individual. Pensemos ahora en un pequeño transportista matriculado en el epígrafe 722 que está tributando en estimación objetiva en IRPF y en régimen especial simplificado en IVA, que cuenta con un par de vehículos, tarjetas de transporte, conductores empleados, consumos de combustible y que factura a una sociedad en cuyo capital participa (a veces incluso ni siquiera participa directamente en el capital, si bien la sociedad pertenece a algún familiar próximo).

No es precisamente infrecuente el caso en el que **la Inspección**, ante situaciones como la que acabamos de describir, **niega la existencia de la actividad económica en sede del socio, argumentando directamente que la actividad se ha simulado**, incluso cuando cuenta con medios materiales y también con empleados, **calificando las facturas emitidas por este empresario como «facturas falsas»**, liquidando las cuotas a la sociedad por IVA indebidamente soportados y deducidos, e imponiendo elevadas sanciones, tanto a la sociedad como a los socios por la emisión de esas facturas que se han calificado de presuntamente falsas. Obviamente, como dice la Administración, el análisis se hace caso por caso por los órganos de Inspección (estas comprobaciones son inapropiadas para los órganos de gestión) que deberían valorar si los servicios facturados se han prestado realmente por el empresario que los facturó.

IV. EL PROBLEMA ESPECÍFICO DE LOS SOCIOS-PROFESIONALES EN LAS SOCIEDADES DE PROFESIONALES

IV.1. El tema sobre el que estamos disertando y que ya hemos visto que configura una realidad poliédrica –donde se haga lo que se haga la AEAT puede darle la vuelta en una exégesis interesada– se complica más aún en el caso de las **sociedades de profesionales**, donde se ha generalizando una corriente de opinión proclive a considerar **que el socio-profesional que presta servicios, de forma efectiva y demostrable, a la sociedad en cuyo capital participa, no puede recibir rentas del trabajo de su sociedad, sino que únicamente puede obtener rendimientos de actividades económicas, por lo tanto, sujetos a IVA**, conclusión que como ya dijimos en nuestra opinión contradice abiertamente la jurisprudencia comunitaria.

La Nota del Departamento de Gestión que estamos analizando, apenas dedica su atención al especialmente complejo caso de las sociedades de profesionales, tan frecuente en los despachos de asesoría fiscal como en otras muchas profesiones liberales. Así, y como único comentario específico al respecto, se limita a decir lo siguiente: **«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 personae", de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano».**

Por supuesto, **discrepamos abiertamente de semejante párrafo, más propio del ejercicio de las profesiones liberales del siglo pasado que de la situación o contexto económico actual.** Pensemos, por ejemplo, en el caso de un despacho de asesoría fiscal. Existen empleados que frecuentemente tienen asignados determinados clientes y se necesitan importantes inversiones en locales, mobiliario, equipos y programas informáticos. Para la llevanza de contabilidades y la elaboración de declaraciones tributarias, nóminas, cotizaciones por seguros sociales, etc., **se requieren medios materiales que, aunque la AEAT piense lo contrario, no son precisamente irrelevantes**; unos **medios que pertenecen a la sociedad y no al socio.** Tampoco todos los servicios a los clientes se prestan por el socio-profesional puesto que en muchas ocasiones dichos servicios también son prestados por empleados no socios. Sin embargo, el Departamento de Gestión de la AEAT parece considerar que todos esos trabajos los hace el socio del despacho de cabeza, sin necesidad de más medios materiales que un lapicero y un empleado que le coja el teléfono.

Estas mismas situaciones también se producen en las otras sociedades de profesionales que menciona la Nota 1/2012, como sociedades de servicios médicos o de ingeniería y arquitectura, que cada vez necesitan elementos técnicos más sofisticados y caros. **No se pueden prestar los servicios solo con los conocimientos del socio, puesto que ese marcado carácter personal («intuitu personae») al que alude el Departamento de Gestión, será un argumento histórico y muy romántico, pero profundamente erróneo en la situación económica actual.** El despropósito de la Nota en este punto resulta tan evidente que no merece ulterior comentario.

IV.2. Desde la desaparición, en 2003, de la antigua transparencia fiscal obligatoria, salvo en cuanto a las reglas de fijación del valor de la retribución a valor de mercado contenidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, **no existen reglas fiscales especiales que diferencien a una sociedad dedicada a la asesoría fiscal de una sociedad dedicada, por poner un ejemplo, a la fontanería.** Incluso cuando se aplicaba la transparencia fiscal, el socio trabajador podía percibir retribuciones por el trabajo realizado para su sociedad, retribuciones que tributaban como tales rendimientos del trabajo, aunque luego la base imponible positiva obtenida por la sociedad se imputase obligatoriamente al socio persona física, junto con los impuestos pagados por aquella.

La retribución salarial al socio profesional –siempre calificada como rendimiento del trabajo– se ha utilizado desde tiempos lejanos, reinando una completa paz jurídica al respecto, hasta que en los últimos años la actuación de la Administración ha generado la confusión e incertidumbre antes expuesta.

IV.3. Cuando un profesional ha estructurado su actividad a través de una sociedad, no alcanzamos a comprender el porqué de la imposibilidad de percibir rentas del trabajo por un trabajo real y efectivo que realiza para la empresa societaria, aunque también sea administrador (cargo que ejerce gratuitamente) y socio mayoritario. Así ha sucedido durante muchos años en miles de pequeñas empresas de asesoría y de otras muchas profesiones. Por ello, no debería existir ningún problema en que esas retribuciones por tareas distintas de la función de administrar (por ej., gerente, asesor fiscal a sueldo de la sociedad o conductor de camión si es una pequeña empresa de transporte, ya que no existen las diferencias que la AEAT quiere apreciar entre las sociedades en general y las sociedades de profesionales) se consideren rentas del trabajo en IRPF para la persona física y gasto deducible para la sociedad. **Simplemente esta retribución debe derivar de un trabajo efectivo y demostrable, valorándose a valor de mercado** por tratarse de una operación vinculada (art. 16 TRLIS).

IV.4. Sin embargo, **la conclusión implícita en la Nota, es muy distinta: no existe dependencia y ajenidad en la actuación del socio-profesional y los medios materiales le parecen despreciables** (solo es relevante el cerebro del profesional titular de la actividad) por lo que ese trabajo, que el socio mayoritario hace para la sociedad de profesionales, debe tributar siempre como actividad económica, con las consecuencias implícitas de la obligación de emitir facturas, repercutir y declarar IVA, etc. **Para la AEAT muchos miles de sociedades en España vienen actuando irregularmente, al pagar rentas del trabajo a sus socios-trabajadores.** Por consiguiente, **según esta opinión administrativa, el socio-profesional actúa por cuenta propia y ordena medios de producción (como no los tiene, usará los de la sociedad) y recursos humanos (parece que el medio humano sería él mismo) o uno de ambos, e interviene en el mercado prestando servicios a la sociedad, por lo que su renta debería calificarse siempre de rendimientos de actividades económicas, siendo además una operación vinculada en el sentido del artículo 16 del TRLIS y sujeta a IVA.**

Obviamente **nuestra opinión es radicalmente discrepante**, puesto que si el trabajo material se hace en régimen de dependencia respecto de la sociedad, utilizando los medios de esta, sujeto a un horario, y a unas condiciones de trabajo pactadas, hemos de concluir que el importe satisfecho por la sociedad a esta persona física, debería seguir siendo considerado rendimiento del trabajo, aunque también deba valorarse a valor de mercado. Esta calificación no varía aunque además suceda que esa misma persona sea también administrador –función que ejercerá gratuitamente– y socio con

una participación importante en la sociedad. Por supuesto, y como ya hemos dicho, esa retribución del trabajo es gasto fiscalmente deducible para la sociedad, en cuanto que es a su vez gasto contable de la entidad. Por otro lado, la prestación de trabajo en cuestión no estaría sujeta a IVA, precisamente por ser trabajo y no actividad económica.

Así se ha venido actuando en cientos o miles de empresas (por no decir en casi todas), por ello insistimos en que esas retribuciones por tareas distintas de la función de administrar (vgr. trabajo como el resto de los empleados de la asesoría, del restaurante o de la empresa de transportes) deben considerarse rentas del trabajo para la persona física y gasto deducible para la sociedad. Simplemente esta retribución debe derivar de un trabajo efectivo y demostrable, prestado en régimen de dependencia y por cuenta ajena, valorándose dicha retribución a valor de mercado por tratarse de una operación vinculada (art. 16 TRLIS).

Téngase en cuenta que tampoco consideramos que estemos contradiciendo el contenido del **artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades** (RD 1777/2004, de 30 de julio) cuyo apartado 6 dispone:

«6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 - 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 - 2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales».

En este sentido, **el término «servicios» que emplea el precepto del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se puede entender que incluye o engloba tanto los servicios que se prestan en el ejercicio de una actividad económica, como los servicios comprendidos en el ámbito de los rendimientos del trabajo.** Ahora bien, y como a continuación se expondrá, incluso percibiendo los socios-profesionales una nómina que represente el 85 por 100 del resultado previo de la empresa y habiendo tributado por ese beneficio en IRPF (prueba elocuente de que los beneficios no se han «remansado» en la sociedad) la Inspección puede seguir apreciando irregularidades en la situación tributaria de la sociedad y sus socios.

Esta es nuestra opinión y así la manifestamos. No obstante, la DGT viene sosteniendo una peligrosa línea interpretativa, errónea y ajena a la realidad de las empresas o sociedades profesionales, tanto más en la grave crisis económica que vivimos, pretendiendo calificar estas relaciones económicas como operaciones realizadas por un profesional titular de una actividad económica distinta de la que realiza la propia sociedad, como si fuera una especie de «subcontratista» de su propia sociedad.

IV.5. A continuación reproducimos una de las consultas de la DGT sobre estas cuestiones, donde la presunción de carencia de ajenidad y dependencia descansa en un exiguo porcentaje del capital social:

NÚM-CONSULTA V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726)

«ÓRGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 18/07/2008

NORMATIVA Artículo 27 Ley 35/2006; Artículo 4 Ley 37/1992

DESCRIPCIÓN-HECHOS La entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social es la realización de servicios en el ámbito de la asesoría legal y tributaria, y en general la prestación de servicios propios de la abogacía. Asimismo la sociedad presta servicios de toda clase en el campo de la consultoría y de la asesoría de empresas.

Los profesionales que prestan servicios a los clientes de la entidad consultante se dividen en dos categorías, según ostenten o no la condición de socio de la entidad.

Los socios-profesionales (abogados, economistas y profesores mercantiles) suscriben con la entidad consultante un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes. En particular dicho contrato obliga a los socios-profesionales a prestar a los clientes de la sociedad aquellos servicios comprendidos en su objeto social, así como a participar en las funciones de gobierno y administración de la entidad según su capacidad e idoneidad.

Como remuneración de los citados servicios, los socios-profesionales tienen derecho a percibir determinadas retribuciones por parte de la entidad consultante que se articulan mediante la emisión de las correspondientes facturas por el socio-profesional en concepto de anticipos, que son objeto de regularización también mediante la facturación correspondiente (positiva o negativa) a final del ejercicio en función del desempeño realizado por el socio-profesional (cumplimiento del objetivo de ingresos; responsabilidades asumidas; conocimiento del mercado; flexibilidad o movilidad...) y de la actividad profesional de la entidad.

Cada socio-profesional es titular aproximadamente de un 4 por 100 del capital de la entidad. Asimismo, los socios-profesionales están obligados a financiar las operaciones de la entidad mediante el otorgamiento de préstamos personales.

En cuanto al desempeño de sus servicios, los socios-profesionales disponen de gran flexibilidad y autonomía en el cumplimiento del horario de trabajo y en la permanencia en el lugar de trabajo.

El ejercicio de la actividad profesional es competencia exclusiva de los socios-profesionales, y se ejerce de forma que queda garantizada su propia independencia.

CUESTIÓN-PLANTEADA: Si las retribuciones que perciben los socios-profesionales por los servicios prestados a la entidad consultante deben calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Si los servicios prestados por los socios-profesionales a la entidad consultante están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN-COMPLETA

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 27.1 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 del 29 de noviembre), –en lo sucesivo LIRPF–, dispone lo siguiente:

"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".

Por su parte, artículo 17.1 de la LIRPF establece que "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.

(...)"

En el supuesto planteado, en el que bajo la denominación de un contrato de arrendamiento de servicios profesionales, los socios-profesionales prestan con carácter exclusivo a una única entidad, que además, según parece desprenderse del escrito de consulta, pone a disposición de los profesionales los medios materiales necesarios para que estos puedan prestar sus servicios, es preciso analizar la relación que une a los profesionales con la entidad para calificar los rendimientos que estos obtengan.

Según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007) tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. De acuerdo con la citada sentencia, "en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un 'precio' o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral."

De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, "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 este y el sometimiento a horario. También se utilizan como 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."

Asimismo, existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa

la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de Febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que "Un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez 'a quo', es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal"».

Aunque no corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o civil de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad consultante, sí cabe analizar los rasgos definitorios de dicha relación y a la vista de los mismos determinar cuál es la calificación que procede en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de tal modo que en ausencia de las notas de 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.

Al analizar las características de la relación existente entre la entidad consultante y los socios-profesionales que figuran en los hechos descritos, resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal", circunstancia esta que no se produce en el caso planteado.

En consecuencia, a la vista de las características de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad, se aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajenidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo, y por tanto procede calificar las retribuciones percibidas por los socios-profesionales de la entidad consultante como rendimientos de actividades económicas.

Impuesto sobre el Valor Añadido

1. El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo.

El artículo 5, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa lo siguiente:

"Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se consideran prestación de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

2. El artículo 7, número 5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que no estarán sujetos al citado tributo los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

Dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, **las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido...**"

Para la valoración a mercado de los servicios profesionales prestados a la sociedad también deberían tenerse en cuenta lo dispuesto en el 16.6 del RIS...»

Remedando a un famoso personaje de la Galia, podríamos exclamar: «Ils sont fous ces romains».

IV.6. Aunque imputar una retribución del trabajo a valor de mercado creemos que es lo correcto, podría convenir optar por seguir una línea prudente, **para tratar de evitar futuros conflictos con la AEAT, y se podría recomendar que los profesionales socios principales de las sociedades profesionales, se dieran todos de alta en una actividad económica y facturaran con IVA a sus sociedades, aplicando el tipo de retención de profesionales del 15 por 100.** Ingresar este IVA en Hacienda por los socios personas físicas, prescindiendo de posibles costes financieros por retrasos en la obtención de hipotéticas devoluciones en la sociedad, en principio no sería un problema grave, pues la sociedad lo deduciría. Como decimos, **dada la línea argumental de las consultas de la DGT y de la jurisprudencia, esta sería la actuación más prudente.**

Por supuesto, esta sería una idea para organizarse así en el futuro, pero el posible riesgo por ejercicios pasados no prescritos seguiría latente. Aunque de todas formas las posibles cuotas de IVA que se liquidasen al socio deberían poderse deducir por la sociedad, en cuanto consideramos que la situación es tan dudosa y compleja que la falta de ingreso de esas cuotas no debería sancionarse, por lo que estaríamos en uno de los casos de las típicas actuaciones comprobadoras de «efecto neutro»,

toda vez que lo que se exige por un lado se devuelve por otro. Lo que no parece, todo sea dicho, que sea una forma eficiente de luchar contra el fraude fiscal, sino más bien la de levantar liquidaciones cuyo fin único es la mera consecución formal de los objetivos cuantitativos de la AEAT respecto a deuda tributaria descubierta y liquidada.

Ahora bien, ¿quién nos garantiza que dentro de unos años, en una comprobación a la mercantil en cuestión, la Inspección no llegue a la conclusión de que esas cuotas repercutidas e ingresadas en Hacienda por el socio resultan de imposible deducción por la sociedad que las ha soportado, porque no existe una actividad independiente de aquel, al valorarse que en ese caso concreto (como ya hemos reiterado, el análisis siempre es caso por caso y con amplio margen de maniobra, pues aunque se invoque la Consulta V1492/2008, de 18 de julio, la AEAT siempre puede apreciar que los hechos son distintos) falta la ordenación de medios humanos y materiales y la supuesta actividad independiente se ha «simulado», por lo que estaríamos, por ejemplo, ante una retribución del trabajo, o lo que aun es peor, ante una retribución a los fondos propios? Por desgracia, como en tantas otras ocasiones, la seguridad jurídica que puede otorgar la Nota 1/2012 brilla por su ausencia.

V. OTROS SUPUESTOS: SOCIOS TRABAJADORES DE COOPERATIVAS Y SOCIOS PROFESIONALES DE SOCIEDADES CIVILES PROFESIONALES

La parte final de la Nota 1/2012 que se incluye en el **punto 3**, «**Otros supuestos distintos de los anteriores**» es la que merece un juicio más positivo. No ofrece dudas la conclusión de que, a efectos del IRPF, los rendimientos derivados de los trabajos realizados por los **socios trabajadores de las cooperativas** de trabajo asociado, en su condición de socios-trabajadores, tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo. Obviamente, aunque la Nota no lo diga, por su visión parcial y limitada de unos temas en los que la claridad solo se puede conseguir con un estudio conjunto, estos servicios tampoco estarán sujetos a IVA (art. 7.6.º LIVA).

En cuanto a los **socios profesionales** de las sociedades civiles de profesionales, comunidades de bienes o resto **de entidades en régimen de atribución de rentas**, la remuneración que recibe el socio por su trabajo efectivo en la entidad no puede calificarse de rendimientos del trabajo, sino que se integran en su base imponible del IRPF dentro del apartado de los regímenes especiales, como rentas derivadas del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el socio «renta atribuida» por la entidad y que conserva la naturaleza de su origen o fuente de procedencia. Es decir, conservan la calificación de rendimientos de actividades económicas en atención a la naturaleza de rentas de actividades económicas de los ingresos percibidos por la entidad, debiendo esta última informar a Hacienda con esta calificación a través de la declaración informativa modelo 184.

Por último recordar que **estas remuneraciones que recibe el socio de la entidad en atribución de rentas no se sujetan a IVA**, en cuanto este participe de la entidad no ostenta la condición de empresario, condición que corresponde exclusivamente a la entidad en atribución de rentas que será la obligada a repercutir e ingresar en el Tesoro Público el IVA que se devengue por los servicios prestados a sus clientes.